

Casación N.º 32239-2022-Lima

Tema: Criterio de generalidad de utilidades complementarias

Sumilla: En el caso, esta Sala Suprema advierte que la recurrente no ha demostrado la vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio en tanto no acreditó que las utilidades distribuidas a los trabajadores fueron entregadas con criterio de generalidad, es decir, los criterios empleados para la distribución fueron aplicados en ciertos trabajadores y no en otros, asimismo, varios trabajadores cumplieron con los criterios y no fueron beneficiados con dichos montos y otros que no cumplieron si fueron beneficiarios, por lo tanto, es válido el reparo por la deducción del gasto denominado complementario de utilidades. Ahora bien, con relación a la infracción normativa por inaplicación del artículo 234 de la Ley N.º 27444, es pertinente precisar que el caso de autos se encuentra regulado bajo el marco normativo especial, esto es, por el Código Tributario, que regula el procedimiento de fiscalización en su artículo 62. Así, la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691 fue emitida como consecuencia de dicho procedimiento administrativo específico y no corresponde la aplicación de la Ley N.º 27444, en virtud del principio de especialidad normativa, más aún cuando el Código Tributario regula la queja como medio para recurrir al Tribunal Fiscal frente a cualquier irregularidad presentada durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización. Finalmente, en lo que respecta a la presunta vulneración de los principios de culpabilidad y tipicidad, se debe estar a lo resuelto por este Tribunal Supremo en los considerandos precedentes, donde se ha concluido que la recurrente sí incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, de modo que no tiene asidero lo alegado en este extremo.

Palabras clave: Impuesto a la renta, principio de causalidad, criterio de generalidad, complementario de utilidades, infracción por declarar cifras o datos falsos, sanción de multa Lima, veintisiete de junio de dos mil veintitrés.

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República: Vista: La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **Materia del recurso de casación:** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la empresa demandante **Hunt Lng Operating Company S.A.C**, mediante escrito del veintinueve de junio de dos mil veintidós (folios 852-1091 del expediente judicial electrónico - EJE¹) presentó recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del once de abril de dos mil veintidós (folios 778-842), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirma** la sentencia apelada emitida mediante resolución número once del diez de noviembre de dos mil veintiuno (folios 464-498) que declara **infundada** la demanda respecto de la primera pretensión principal y sus pretensiones accesorias, la primera pretensión subordinada y sus pretensiones accesorias y la segunda pretensión subordinada y sus pretensiones accesorias vinculadas únicamente con la infracción y sanción contenida en la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691 e **improcedente la segunda pretensión subordinada** y sus pretensiones accesorias vinculadas únicamente con la aplicación de

la **Tasa de Interés Moratoria –TIM–** fijada por la Administración Tributaria.

Antecedentes Demanda El 20 de noviembre de 2019 (folios 155-272), la empresa **Hunt Lng Operating Company S.A.C** interpuso demanda contencioso administrativa, con las siguientes pretensiones: **Pretensión Principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal número 07582-3-2019 en cuanto confirma la Resolución de Intendencia número 0150140012629, por supuestamente haber convalidado la vulneración al procedimiento legalmente establecido. **Primera Pretensión Accesoría a la Pretensión Principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia número 0150140012629 por la supuesta convalidación a la vulneración al procedimiento legalmente establecido. **Segunda Pretensión Accesoría a la Pretensión Principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536; de la Resolución de Multa número 012-002-0026691 y del Requerimiento número 0122150001709, por la supuesta convalidación a la vulneración al procedimiento legalmente establecido. **Tercera Pretensión Accesoría a la Pretensión Principal:** Se declare la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010. **Cuarta Pretensión Accesoría a la Pretensión Principal:** Se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que proceda de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos realizados en virtud de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536 y la Resolución de Multa número 012-002-0026691, más intereses moratorios calculados a la fecha de devolución efectiva, al no haber sido dichos pagos voluntarios. **Primera Pretensión Subordinada a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal número 07582-3-2019, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia número 0150140012629, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación número 012-003-0063536, emitida por el impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y la Resolución de Multa número 012-002-0026691 girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario asociada a dicho tributo y periodo. **Primera Pretensión Accesoría a la Primera Pretensión Subordinada:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia número 0150140012629 que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación número 012-003-0063536 y la Resolución de Multa número 012-002-0026691. **Segunda Pretensión Accesoría a la Primera Pretensión Subordinada:** Se declare la nulidad de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa número 012-002-0026691 girada por la inacción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario asociada a dicho tributo y período. **Tercera Pretensión Accesoría a la Primera Pretensión Subordinada:** Se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que proceda a la devolución inmediata de los pagos que se realizaron en virtud de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536 y la Resolución de Multa número 012-002-0026691, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva, al no haber sido dichos pagos voluntarios. **Segunda Pretensión Subordinada a la Pretensión Principal:** Se declare: (i) La nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal número 07582-3-2019, la Resolución de Intendencia, únicamente, en el extremo relativo a la Resolución de Multa número 012-002-0026691, así como de esta última. (ii) La nulidad parcial de la

Resolución del Tribunal Fiscal número 07582-3-2019 en cuanto confirma la aplicación de la tasa de interés moratorio irrazonable sobre la deuda tributaria asociada al impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y se ordene a la Administración Tributaria que aplique a la deuda tributaria la tasa de interés moratoria que ella utiliza al momento de devolver pagos indebidos y/o en exceso. **Primera Pretensión Accesorio a la Segunda Pretensión Subordinada:** Se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que proceda de ser el caso, a la devolución inmediata de: (i) Los pagos que se hubieren realizado en virtud de la Resolución de Multa, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva, al no haber sido dichos pagos voluntarios. (ii) Los intereses en exceso que se deriven de aplicar a la deuda tributaria la tasa de interés moratorio que la Administración Tributaria utiliza al momento de devolver pagos Indebidos y/o en exceso. Los argumentos de la demanda son los siguientes: a) El 10 de julio de 2015, la Administración Tributaria le notificó tanto el Resultado del Requerimiento número 0122140002613 como el Requerimiento número 0122150001709, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, vulnerándose con ello el procedimiento legal establecido; para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal números 18708-2-2012 y 05403-3-2019. b) Solicita que se declare prescrita la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010; debido a que considera que de declarar la nulidad de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536 y la Resolución de Multa número 012-002-0026691, los procedimientos de reclamación y apelación, que se originaron con motivo de dichos valores tampoco surten efecto, ni mucho menos suspende el computo de plazo de prescripción. c) La Administración Tributaria observó el 100% del gasto por "complementario de utilidades" en función a observaciones sobre únicamente el 20% de todos sus trabajadores; por lo que se vulneró el principio de razonabilidad; siendo que se desconoció como gasto a aquellos desembolsos que, si se encuentra debidamente sustentado, vulnerando así los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. d) Los medios probatorios aportados desvirtúan las observaciones realizadas a los bonos entregados a los 25 trabajadores extranjeros que son materia de reparo; ya que el hecho que los medios probatorios sean posteriores al inicio de la fiscalización no los desvirtúa como tales, al no existir base legal alguna para ello. e) Se encuentra dentro del literal v) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que al haber retenido y pagado a favor del fisco el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría; le corresponde su deducción del gasto. f) La demandante señala que la resolución del Tribunal Fiscal es nula porque confirmó la Resolución de Multa a pesar de que fue emitida sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo tal como lo exige el 234 de la Ley de Procedimiento Administrativo General; así como no haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario al no haber realizado el hecho tipificado en la norma y al no haber existido dolo o intención. g) La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han excedido el plazo previsto en los artículos 142 y 150 del Código Tributario por lo que no se deben aplicar los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso para resolver los recursos impugnatorios en atención a la Sentencia del Tribunal Constitucional número 04082-2012-PA/TC. **Contestaciones de la demanda** El 18 de febrero del 2020, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat),**

mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (folios 341-362), con los siguientes argumentos: a) La demandante contraviene el principio de pluralidad de instancias al exponer un argumento que no fue planteado en etapa administrativa, debido a que los argumentos expuestos en el escrito de demanda – numerales 1 y 4 de la pretensión subordinada que se encuentran en el acápite II.2 del presente escrito, relacionados a la muestra realizada por la Administración para sustentar su reparo y que la Compañía se encuentra dentro del literal v) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta; no fueron expuestos en etapa administrativa. b) Según lo establecido en el artículo 6° del Decreto Supremo número 085-2007-EF, Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, el Resultado del Requerimiento, es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento, no exigiéndose un actuar por parte del contribuyente, ya que este se genera a consecuencia de las acciones generadas en respuesta de un requerimiento formulado por la Administración. c) El Requerimiento emitido en virtud artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no es obligatorio en todos los procedimientos de fiscalización; por lo cual, el hecho que el mismo día se notifique el Requerimiento N.º 0122150001709, emitido en virtud del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el Resultado del Requerimiento N.º 0122140002613; no disminuía de forma alguna el plazo que contaba la demandante para subsanar las observaciones realizadas por la Administración, en virtud del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. d) En relación a las Resoluciones números 18708-2-2012 y 05403-3-2019, invocadas por la demandante; estas no pueden ser aplicables al caso de autos; debido que corresponden a un supuesto distinto; ya que en ellas se tratan de un supuesto de notificación del Resultado del Requerimiento en la misma fecha de la Resolución de Determinación, supuesto distinto al presente caso; conforme al cuadro comparativo realizado por la demandante en la página 12 de su demanda. e) Respecto del argumento que refiere a la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010; debido a que considera que de declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0063536 y la Resolución de Multa N.º 012-002- 0026691, los procedimientos de reclamación y apelación, que se originaron con motivo de dichos valores tampoco surten efecto, ni mucho menos suspende el computo de plazo de prescripción. f) Respecto de la primera Pretensión Subordinada, de acuerdo a la muestra realizada por la Administración para sustentar su reparo, conforme se ha señalado en el Anexo 4 de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536; a efectos de corroborar los lineamientos usados para los pagos por concepto de “Complementario de Utilidades” la Administración realizó una “prueba selectiva” de los trabajadores que “percibieron” este beneficio, no habiendo la demandante desvirtuado las observaciones realizadas respecto de la referida muestra, ni mucho menos presentado para desvirtuar ello, una muestra distinta que permita a la Administración corroborar los lineamientos de los pagos, siendo el método de la “prueba selectiva” o “muestreo” es un procedimiento que sirve para derivar conclusiones sobre las características de un grupo numeroso de partidas, mediante el examen de un grupo parcial de ella, como el acontecido en el caso de autos. g) En relación a los medios probatorios aportados por la demandante a efectos de desvirtuar las observaciones realizadas a los bonos entregados a los 25

trabajadores extranjeros, estos carecen de fehaciencia al tener una fecha posterior al ejercicio materia de fiscalización, es decir 5 años posteriores, fecha que incluso es posterior al inicio del procedimiento de fiscalización, lo que le resta fehaciencia; asimismo, en el presente caso, la demandante se encuentra dentro del literal l) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, y no en el literal v); debido a que la retribución materia de controversia se ha realizado a favor de sus trabajadores en virtud del vínculo laboral existente, por lo que carece de sustento lo señalado por la demandante que al haber cumplido sólo con retener y pagar a favor del fisco el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría correspondería su deducción del gasto. h) Respecto a la segunda pretensión subordinada se debe señalar que según la Norma IX del título preliminar del Código Tributario, solo se aplicará de forma supletoria otra norma de distinta naturaleza a la tributaria cuando el hecho en discusión no esté previsto en el código o cualquier otra norma tributaria; además, dicha aplicación será posible, en tanto no se opongan ni desnaturalice la norma tributaria; en el caso de autos, las sanciones e infracciones están reguladas por el código tributario y las tablas de sanciones e infracciones, por lo que no resulta aplicable el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. i) En relación de lo argumentado por la demandante que la conducta atribuida a la demandante no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; debido a que no cuenta con un requisito indispensable del tipo infractor que es el dolo o la intención. Al respecto es preciso señalar que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que las infracciones se determinan de forma objetiva, lo que implica que la Administración no se detendrá a evaluar la intención del infractor. j) Respecto de la inaplicación de los intereses moratorios devengados en razón a que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han excedido el plazo previsto en los artículos 142 y 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario en atención a las Sentencias del Tribunal Constitucional números 04082-2012-PA/TC y 4532-2013-AA/TC, dichas resoluciones no resultan aplicables al caso de autos, debido a que ni la Administración Tributaria ni el Tribunal Fiscal han incurrido en una demora injustificada; siendo que del propio dicho y la conducta procesal de la demandante demuestran que el presente caso resulta uno complejo. El 18 de febrero del 2020, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 304-336) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley, bajo los siguientes argumentos: a) La Administración Tributaria señaló que la demandante no ha acreditado el cumplimiento del criterio de generalidad, toda vez que el beneficio “Complementario de Utilidades” sólo fue otorgado a un grupo de trabajadores, debido a que no ha cumplido con presentar la política previamente establecida que contenga los parámetros que definan de manera clara los lineamientos por los cuales se otorga, entre otros, el concepto “Otras remuneraciones/Beneficios”; así como no ha presentado documentación alguna que acredite que los beneficios otorgados se hayan entregado tomando en cuenta el cumplimiento de objetivos cuantitativos específicos, que demuestren que de manera objetiva y razonable que se ha tomado en cuenta el desempeño de los trabajadores ni su importancia y participación en la generación de rendimientos o utilidades del ejercicio fiscalizados. b) Si bien la demandante alega que la Administración Tributaria vulneró el Principio de Razonabilidad e Interdicción a la

Arbitrariedad al señalar que el reparo a pesar de haberse en una lista de “operaciones observadas” por un total de S/ 2'325,563.88 (dos millones trescientos veinticinco mil quinientos sesenta y tres soles con ochenta y ocho céntimos) y tener observaciones únicamente sobre el 20% del total de trabajadores; omite señalar que el reparo total se fundamentó en que durante la fiscalización el demandante no presentó su política previamente establecida que contenga los parámetros que definan de manera clara los lineamientos por los cuales se otorga, entre otros, el concepto “Otras remuneraciones/Beneficios”; presentar documentación sustentatoria que acredite el cumplimiento de los objetivos y parámetros establecidos por cada uno de los trabajadores que resultaron beneficiarios del pago del referido concepto, en caso de tratarse de algún beneficio tipo incentivo o bono de productividad; explicar el tratamiento contable y tributario; y presentar los contratos de trabajo de cada uno de los trabajadores beneficiarios traducidos al español, de ser el caso. **Sentencia de primera instancia** Mediante resolución número once del 10 de noviembre del 2021 (folios 464-498), el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda respecto de la primera pretensión principal y sus accesorias, la primera pretensión subordinada y sus accesorias y la segunda pretensión subordinada y sus pretensiones accesorias **vinculadas únicamente con la infracción y sanción contenida en la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691** e improcedente la segunda pretensión subordinada y sus pretensiones accesorias vinculadas únicamente con la aplicación de la Tasa de Interés Moratoria fijada por la Administración Tributaria. Sus fundamentos son los siguientes: **Respecto de la controversia vertida en la pretensión principal [...]** 10. *El caso similar anotado en el escrito de demanda refiere a las resoluciones de determinación (acto administrativo) notificadas el mismo día que se notificaron los resultados de requerimientos (que no son actos administrativos sino actos simples de la administración) que cerraron el procedimiento de fiscalización vencido el plazo otorgado en un requerimiento final previo; no siendo el caso planteado similar al que se ha sometido a controversia en este proceso judicial.* 11. *Así entonces, es necesario señalar que respecto a la alegación de vulneración del debido procedimiento y al principio de seguridad jurídica, alegado por la demandante, en razón a que con la notificación del Resultado del Requerimiento 0122140002613 y el Requerimiento número 0122150001709 en el mismo día se recortó el plazo para realizar los descargos al mencionado resultado del requerimiento; carece de sentido alguno, pues la demandante si logró presentar los descargos al Requerimiento número 0122150001709, según da cuenta el escrito de fecha quince de julio del dos mil quince obrante a fojas 1460 a 1473 del expediente administrativo. En consecuencia, no resulta posible declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación número 012-003-0063536 y Multa número 012- 002-0026691 y menos de la Resolución de Intendencia número 0150140012629 y la Resolución del Tribunal Fiscal número 07582-3-2019 bajo tales argumentos, por lo que la demanda deviene en infundada en este extremo* 12. *Finalmente, respecto de la solicitud de prescripción del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, como consecuencia del pedido de nulidad de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536 y la Resolución de Multa número 012-002- 0026691, es menester señalar que la declaración de nulidad de un acto administrativo no determina la nulidad de todo el procedimiento en el que se tramitó su emisión, sino tal declaración se circunscribe al momento en que el órgano*

competente detecta tal vicio, y en consecuencia, dispone que el trámite se retrotraiga hasta aquel momento conforme lo describe el artículo 1° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444. 13. En ese sentido, se observa de autos que los actos administrativos antes señalados fueron emitidos a raíz de un procedimiento de fiscalización, el cual fue iniciado mediante las Carta número 140011443500-01 Sunat y el Requerimiento número 121140000654, actos que interrumpieron el plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria y aplicación de las sanciones correspondientes según lo establecido en el inciso c) del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, siendo que de su resultado se emitieron las Resoluciones de Determinación número 012-003-0063536 y Multa número 012-002-0026691 (cuya notificación ocurrió el día veintiséis de octubre del dos mil quince). las cuales fueron luego reclamadas e incluso apeladas por la demandante. Ante ello mal se puede argumentar que debido a una supuesta nulidad que alega que existe en el transcurso del procedimiento de fiscalización se declare la nulidad de todo el procedimiento –incluido el contencioso tributario– sin acreditar primero que ello haya ocurrido; por lo que, en consecuencia; corresponde desestimar estos argumentos. **Respecto de la controversia planteada en la primera pretensión subordinada [...]** 2. No obstante, para evitar nulidades la judicatura emite pronunciamiento de fondo, pero esto no ha de justificar el fallo por autonomía e independencia judicial: a. La Administración Tributaria –de acuerdo a lo establecido en el artículo 6° del Texto Único Ordenado del Código Tributario– goza de facultades discrecionales para ejercer la facultad de fiscalización, siendo importante señalar que el reparo que formulo la Sunat y que es materia de análisis se debió a que la demandante no ha logrado acreditar la causalidad del gasto referido al concepto de "complementario de utilidades" conforme da cuenta el Anexo Número 4 de la Resolución de Determinación número 012-003-0063536. Debido ello, dicha parte procesal no cumplió con presentar la política seguida para el otorgamiento del mencionado beneficio, así como la documentación sustentatoria que acredite que con el otorgamiento del mencionado beneficio obedezca a algún criterio de productividad individualizado para cada uno de los trabajadores beneficiados durante la etapa de fiscalización, siendo necesario señalar en este punto que es recién a raíz de la respuesta o absolución al Requerimiento número 0122150001709 que la demandante alcanzó a presentar diversa documentación en relación al reparo materia de controversia, el cual obviamente no fue materia de valoración por parte de la Administración Tributaria en aplicación de lo dispuesto en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (por ser medio probatorio extemporáneo, no habiendo cumplido la demandante la exigencia prevista en dicho artículo para ser tramitada como tal). b. Ahora bien, en cuanto al argumento que refiere a que la Administración Tributaria al utilizar una prueba selectiva de sus trabajadores que gozaron del beneficio materia de análisis en lugar de evaluar la totalidad de estos, vulneró el principio de razonabilidad y de la proscripción de la arbitrariedad, cabe mencionar que la Administración Tributaria en reiteradas oportunidades le requirió a la demandante que sustentara la legalidad de la deducción materia de análisis, en el sentido que determine bajo que parámetros se otorgaron los pagos por el concepto de "complementario de utilidades" sin que esta haya cumplido con responder a tales requerimientos– Requerimiento específico número 0122140002613 y el Requerimiento número 0122150001709 emitido en virtud de lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario – con lo cual, claramente denota que los argumentos vertidos por la demandante en este extremo no guardan relación con la materia controvertida

desarrollada en la etapa de reclamación ni de apelación respecto del reparo analizado, por lo que su introducción al debate en la presente instancia resulta improcedente. c. Finalmente, respecto del argumento que la bonificación materia de análisis cumple con el criterio de generalidad establecido en el inciso l) del artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, conviene señalar que de acuerdo a lo descrito en los acápites anteriores, ello resulta del todo incorrecto, pues la demandante no ha cumplido con acreditar que efectivamente las bonificaciones entregadas a sus trabajadores denominadas "complementario de utilidades" cumplan con el criterio de generalidad establecido en el artículo antes citado, pues de la propia declaración de la demandante en su escrito de demanda – amen de los argumentos vertidos también en la instancia administrativa estos refieren a criterios discriminatorios como lo son: la "nacionalidad" o la "temporalidad", e inconsistentes como lo es el "cumplimiento de los estándares y políticas de la compañía", siendo en este punto que la Administración Tributaria advirtió de tales irregularidades en la etapa de fiscalización al revelar que un grupo de sus trabajadores nacionales que fueron materia de control por parte de la citada entidad si cumplían con los requisitos de temporalidad establecidos por la demandante y que sin embargo, no fueron incluidos en el pago de la bonificación analizada, siendo este punto excluido de la materia controvertida por la propia demandante en su escrito de demanda; lo que deja claro que la demandante acepta que la bonificación en comento, en cuanto que efectivamente no cumple con el criterio de generalidad establecido en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en comento. [...] **Respecto de la controversia planteada en la segunda pretensión subordinada:** [...] En cuanto al pronunciamiento de fondo dentro del contexto de la pretensión de nulidad respecto a la tasa TIM que cobra la Sunat (aunque el mismo no ha de justificar el fallo por autonomía e independencia judicial) es necesario precisar lo siguiente: 1. El argumento de la parte demandante es que la aplicación de intereses moratorios relativos a la deuda tributaria sobre la base de la tasa TIM establecido en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vulnera los derechos de razonabilidad (proporcionabilidad) e igualdad, correspondiendo a consideración de la parte accionante que en todo caso se calcule dicho interés sobre la tasa equivalente establecida para la devolución de pagos indebidos. Asimismo, considera que la tasa TIM constituye una afectación al derecho de propiedad de la accionante debiendo establecerse una tasa de intereses más razonable para la demandante, dado que no hay justificación objetiva para que sea muy superior en relación con la tasa que la Sunat devuelve por pagos indebidos 2. De conformidad con el primer párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. 3. La judicatura considera que el argumento de la demandante se centra en si en que la tasa TIM establecida en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario es irrazonable para el caso de la actora, y por ende no es legal, ya que en su lugar pide se le aplique una tasa distinta a la establecida en dicho dispositivo normativo. 4. Como se aprecia, la demandante no cuestiona que la administración tributaria (Sunat) haya actuado en virtud del principio de legalidad, pues ha aplicado la norma especial de la materia que es el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Y si ello es así es evidente Que el proceder de la administración tributaria no

incurrir en vicio de nulidad alguno, pues no ha trasgredido la norma a la que estaba obligado la Sunat a aplicar. 5. Si la parte accionante pretendía que se le aplique una tasa distinta a la establecida en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, ello importaba que la Sunat deje de lado ese dispositivo normativo, que implica en sí que debía inaplicar esa norma para aplicar otra tasa que según la parte actora debía ser más razonable. Pero debe tenerse en cuenta que el dejar de lado una norma (que es lo mismo a inaplicar una norma) importaba efectuar control difuso que en la vía administrativa la Sunat ni el Tribunal Fiscal estaba facultado para ello. 6. Si pretendía la demandante que la judicatura efectúe control difuso, debía analizarse en primer orden si la pretensión de nulidad planteada en la segunda pretensión subordinada era compatible con el control difuso a realizar. 7. Anteriormente ya se ha analizado que la pretensión de nulidad planteada en la pretensión subordinada no es compatible con el control difuso a realizar, remitiéndose a los mismos argumentos. **Sentencia de vista:** La sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del 11 de abril del 2022 (folios 778-842), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma** la sentencia apelada, contenida en la resolución número once, del 10 de noviembre del 2021 (folios 464-498), bajo los fundamentos siguientes: [...] **Vigésimo Cuarto:** Bajo este contexto, el plazo de prescripción para determinar obligaciones tributarias y aplicar sanciones en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, inició su cómputo a partir del uno de enero del dos mil doce, por tanto, culminaría el uno de enero de dos mil dieciséis de conformidad con los artículos 43 y 44 del TUO del Código Tributario. Sin embargo, la Administración Tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización emitió la Carta de Presentación N.º 140011443500-01-Sunat, diversos requerimientos y resultados de requerimientos, e incluso la Resolución de Determinación N.º 012-003-0063536 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691, las cuales fueron notificadas el veintiséis de octubre de dos mil quince, conforme lo manifestado por la propia demandante a fojas 30 EA-T8, interrumpiendo el plazo de prescripción de conformidad con el literal c) del numeral 1) y el literal a) del numeral 3) del artículo 45 del TUO del Código Tributario, por lo que el plazo de prescripción se reiniciaría el veintisiete de octubre de dos mil quince y vencería el veintisiete de octubre de dos mil diecinueve. [...] **Vigésimo Quinto:** En relación a la pretensión principal y sus pretensiones accesorias: devolución de los pagos realizados por no ser pagos voluntarios, en el agravio contenido en el inciso e) del tercer considerando, la demandante señala efectuó el pago de la deuda tributaria el diecinueve de setiembre de dos mil diecinueve conforme se aprecia en la constancia declaración y pago, a raíz de ello se emitió la Resolución Coactiva N.º 0110060058759 que concluyó el procedimiento de cobranza coactiva (embargos), por consiguiente, solicita se ordene la devolución de los pagos indebidos realizados de forma voluntaria en virtud de la nulidad de la Resolución Determinación y la Resolución de Multa. Al respecto, en los considerandos décimo octavo al vigésimo primero precedentes se ha sustentado ampliamente las razones por las cuales se considera la notificación conjunta del Resultado de Requerimiento N.º 0122140002613 y el Requerimiento N.º 0122150001709 no transgrede el procedimiento legal establecido, y por ende, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0063563 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691 no incurrir en la causal nulidad alegada por la demandante, en ese sentido, tampoco corresponde se disponga la devolución de los pagos efectuados por estos valores válidos. En consecuencia, se desestiman estos agravios. [...] **Trigésimo:** Por

lo expuesto, resulta válido el reparo complementario de utilidades por la suma de S/ 4'769,998, en la medida que la demandante no aportó medios probatorios idóneos ni suficientes para acreditar que los pagos por dicho concepto cumplieron con el criterio de generalidad, de conformidad con el último párrafo y el literal l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Pues no probó documentariamente que todos sus trabajadores hubieran tenido la posibilidad de percibir el bono examinado, al no haber presentado la política previamente establecida para su otorgamiento, siendo insuficiente alegar que se comunicó a los trabajadores de manera verbal cuales eran los requisitos para percibirlos. De otro lado, tampoco acreditó que los trabajadores no hayan cumplido con los parámetros establecidos por la compañía, pues reiteramos no presentó la política previamente establecida ni mucho menos las fichas de evaluación de cada trabajador o los documentos donde consten la opinión de los supervisores que acrediten su dicho. [...] **Trigésimo Cuarto:** En ese orden, esta Sala Superior considera que en virtud del principio de especialidad la Administración Tributaria no está constreñida a seguir las reglas del procedimiento administrativo sancionador general contenidas en los artículos 234 y 235 de la Ley N.º 27444, debido a que constituye una facultad reglada, a diferencia del procedimiento administrativo sancionador tributario que se sustenta en la facultad discrecional que tiene la Administración Tributaria para determinar infracciones y sanciones conforme los artículos 82, 165 y 166 del Texto Único Ordenado (en adelante TUO) del Código Tributario, lo cual demuestra que las normas administrativas no cumplen con la condición que establece la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, de no ser opuestas y/o contrarias con las normas tributarias, debiendo añadirse que la mencionada facultad discrecional en materia sancionadora tributaria siempre estará sujeta al respeto de los derechos y principios constitucionales y sustentada en el interés público, pues de lo contrario, su resultado sería nulo. En virtud de lo acotado, y de acuerdo a lo detallado en el quinto y el décimo noveno considerando de la presente resolución, en este caso, se respetaron las garantías mínimas que establece la Constitución, pues se puso en conocimiento de la demandante los hechos vinculados que conllevarían a la comisión de la infracción, esto es, el reparo por complementario de utilidades por no acreditar el criterio de generalidad; se identificó la tipificación legal en la cual se enmarcaría dichos hechos, esto es, el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario; se le otorgó el plazo respectivo para que presente su descargo, ejerza su derecho de defensa y ofrezca los medios probatorios pertinentes; se respetó su derecho a interponer recursos administrativos y obtener respuestas motivadas; en ese sentido, y en la medida que los codemandados sostuvieron se acreditó la comisión de la infracción se venció el principio de presunción de inocencia que alega la demandante. Por último, se considera inoficioso realizar un análisis de las finalidades del procedimiento de fiscalización y el procedimiento administrativo sancionador, en tanto lo relevante, más allá, de la forma y la nomenclatura es el respeto de los derechos mínimos de la demandante, como en efecto ha sucedido en este caso. En consecuencia, se desestiman estos agravios. [...] **Trigésimo Octavo:** Por lo expuesto, corresponde precisar que el principio de tipicidad constituye un subprincipio del principio de legalidad prescrito en el literal d) del numeral 24) del artículo 2º de la Constitución, que impide se pueda atribuir la comisión de una falta e imponer una sanción si éstas no están previamente determinadas en la ley, sobre ello en el fundamento 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 156-2012-PHC/TC, se señala, "que tiene como destinatarios al legislador penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean éstas

penales, administrativas o políticas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita a cualquier ciudadano de formación básica comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo. Este principio exige la precisa definición de la conducta que la ley o norma con rango de ley considera como delito o falta, es decir, que la vaguedad en la definición de los elementos de la conducta incriminada termina vulnerando este principio. (...)”. Teniendo en cuenta ello, se debe añadir que en el presente caso se ha cumplido con el principio de legalidad y el subprincipio de tipicidad al haberse determinado en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario, que constituye infracción “No incluir en las declaraciones ingresos, (...), o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario (...)” y en la Tabla de Infracciones y Sanciones, que su sanción es “50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución”. Esta tipificación legal conjuntamente con la regla general prevista en el artículo 165 del TUO del Código Tributario, que determina la responsabilidad objetiva en materia tributaria, permite concluir que es de conocimiento general que el solo hecho de declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria y/o generen algún saldo, pérdida o crédito a favor del deudor tributario, conlleva consigo automáticamente una sanción, siempre y cuando se acredite su comisión, sin merecer ningún análisis el elemento subjetivo, esto es, dolo o la culpa. En este caso, está probado que en el ejercicio 2010 la demandante declaró como gasto el complementario de utilidades por la suma de S/ 4’769,988 sin cumplir con el criterio de generalidad, por lo que se considera declaró cifras o datos falsos que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, pues generó que pague un impuesto menor al que realmente le corresponde causando perjuicio económico al fisco, entonces, se verifica que sí incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, por tanto ameritaba la imposición de la sanción respectiva, careciendo de objeto analizar si tuvo o no la intencionalidad de incurrir en la misma, por las mismas razones se desvirtúa la vulneración del principio de inocencia. En consecuencia, se desestiman estos agravios. [...] **Cuadragésimo Segundo:** La Juez A-quo declaró improcedente la primera y segunda pretensión subordinada por las mismas consideraciones, esto es, incurrir en una indebida acumulación objetiva originaria, no obstante, a fin de evitar nulidades se pronunció sobre el fondo y las declaró infundadas. Dado que la Juez A-quo en la etapa postulatoria admitió a trámite la demanda después de considerar subsanada la indebida acumulación objetiva originaria, se debe entender que, habiéndose pronunciado sobre el fondo del asunto, su fallo respecto a la primera y segunda pretensión subordinada no es improcedente sino infundada. Por otro lado, declaró improcedente la segunda pretensión subordinada en cuanto a la aplicación de la tasa de interés moratoria fijada por la Administración Tributaria por no formar parte de la controversia en el procedimiento administrativo, sin embargo, a fin de evitar nulidades se pronunció sobre el fondo y la declaró infundada. Siendo así, y al haberse corroborado la improcedencia de la segunda pretensión subordinada en el extremo anotado, debe entenderse el fallo como improcedente. [...] **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación –Vulneración de los numerales 3 y 5 del

*artículo 139 de la Constitución Política del Estado; inaplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario; vulneración al Principio de Legalidad; interpretación errónea del artículo 106 del Código Tributario; vulneración de la Norma VIII del título Preliminar del Código Tributario; apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima; aplicación indebida del derecho de defensa; inaplicación de los Principios de Razonabilidad y de Predictibilidad previstos en los literales 1.4 y 1.15 del artículo IV del título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación del inciso 2 del artículo 2º de la Constitución Política del Estado; vulneración de los artículos 3º y 43 de la Constitución Política del Estado; inaplicación del artículo 43 del Código Tributario; vulneración de los artículos 74 y 103 de la Constitución, así como vulneración de los principios de no confiscatoriedad y principio de capacidad contributiva; interpretación errónea del literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; inaplicación del numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario; inaplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y vulneración del Principio de Legalidad; inaplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación de los Principios de Culpabilidad y del Principio de Tipicidad para la determinación de la sanción de multa e inaplicación del Principio de Razonabilidad (proporcionalidad) e igualdad en la aplicación de la tasa TIM aplicable a los intereses moratorios regulada en el artículo 33 del Código Tributario—, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas denunciadas como tales, al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró **infundada** la demanda respecto de la primera pretensión principal y sus pretensiones accesorias, la primera pretensión subordinada y sus pretensiones accesorias y la segunda pretensión subordinada y sus pretensiones accesorias vinculadas únicamente con la infracción y sanción contenida en la **Resolución de Multa N.º 012-002-0026691** e **improcedente** la segunda pretensión subordinada y sus pretensiones accesorias vinculadas únicamente con la aplicación de la **Tasa de Interés Moratorio** fijada por la Administración Tributaria. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del nueve de noviembre de dos mil veintidós (folios 837-851 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante **Hunt Lng Operating Company S.A.C.**, por las siguientes causales: **a)** Vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado **b)** Inaplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario **c)** Vulneración al Principio de Legalidad **d)** Interpretación errónea del artículo 106 del Código Tributario **e)** Vulneración de la Norma VIII del título Preliminar del Código Tributario **f)** Apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima **g)** Aplicación indebida del derecho de defensa **h)** Inaplicación de los Principios de Razonabilidad y de Predictibilidad previstos en los literales 1.4 y 1.15 del artículo IV del título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General **i)** Inaplicación del inciso 2 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú; **j)** Vulneración de los artículos 3º y 43 de la Constitución Política del Estado **k)** Inaplicación del artículo 43 del Código Tributario **l)** Vulneración de los artículos 74 y 103 de la Constitución Política del Estado, así como vulneración de los principios de no confiscatoriedad y principio de capacidad contributiva **m)** Interpretación errónea del literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta **n)** Inaplicación del numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario*

o) Inaplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y vulneración del Principio de Legalidad p) Inaplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General q) Inaplicación de los Principios de Culpabilidad y del Principio de Tipicidad para la determinación de la sanción de multa r) Inaplicación del Principio de Razonabilidad (proporcionalidad) e igualdad en la aplicación de la tasa TIM aplicable a los intereses moratorios regulada en el artículo 33 del Código Tributario **Considerando: Primero.- El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese contexto, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En tal sentido, corresponde a los jueces de casación verificar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de las causales de naturaleza procesal Segundo.- Vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado 2.1.** Para este fin, corresponde citar el dispositivo legal cuya infracción de alega: ***Constitución Política del Perú Artículo 139.- Principios de la administración de justicia Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los***

decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. [...] 2.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: a) La Sala Superior vulnera los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, dado que incurre en indebida motivación y vulneración al debido proceso, en su manifestación a la debida valoración de medios probatorios, toda vez que exige prueba de la prueba aportada por la Compañía, lo cual es más grave si se tiene en consideración que la prueba que exige es de un tercero. Esta situación constata la nulidad del razonamiento de la Sala Superior. b) La Sala Superior vulnera el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú al incurrir en indebida motivación, en cuanto se inhibe de emitir pronunciamiento de fondo, en relación a los siguientes argumentos expuestos por la Compañía en su recurso de apelación: i) Agravio por la determinación arbitraria del reparo por complementario de utilidades por parte de la Administración Tributaria, en cuanto ha vulnerado el principio de razonabilidad, así como el principio de interdicción a la arbitrariedad, y con ello, el principio de capacidad contributiva, ii) Agravio por inaplicar el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; situación que transgrede el Principio de Legalidad, la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, el precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013, la proscripción del abuso de derecho y los Principios de No Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva, iii) Agravio por no haberse considerado que la aplicación de intereses moratorios relativos a la deuda tributaria sobre la base de la TIM viola los principios de razonabilidad (proporcionalidad) e igualdad, correspondiendo que en todo caso dicho interés se calcule sobre la tasa equivalente establecida para la devolución de pagos indebidos. c) La Sala Superior vulnera el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú puesto que incurre en indebida motivación al señalar que no puede emitir pronunciamiento sobre argumentos que no habrían sido materia de debate administrativo, no obstante que son cuestiones relevantes que suscita el expediente y que son medulares para su correcta resolución; esto vulnera la facultad de plena jurisdicción del Poder Judicial en proceso contencioso administrativo así como, el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, puesto que las Resoluciones deberán pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por el contribuyente y todas las que suscite el expediente, sobre todo teniendo en consideración que un reparo únicamente será válido cuando soporte cualquier tipo de cuestionamiento legal y constitucional. d) De otro lado, afirma que la sentencia de vista incurre en indebida motivación debido a que en sus considerandos 28, 31 y 43 se señala que no emitirá pronunciamiento sobre los argumentos de la empresa toda vez lo alegado no fue materia en sede administrativa. **2.3.** El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios continentales consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso. **2.4.** El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁴ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁵.

2.5. Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido: 77. La Corte ha señalado que la motivación "es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión". El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. **2.6.** En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N.º 1465-2007-Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que: *La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente.* **2.7.** La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁶, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera⁷. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁸. **2.8.** En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: **i)** la motivación omitida, **ii)** la motivación insuficiente y **iii)** la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez, y la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; asimismo, la motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas que no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria. **2.9.** El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. **2.10.** De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución

de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **2.11.** En el caso concreto, la recurrente señala que la Sala Superior vulnera el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú al incurrir en indebida motivación, en cuanto se inhibe de emitir pronunciamiento de fondo, en relación a los siguientes argumentos expuestos por la Compañía en su recurso de apelación: **i)** Agravio por la determinación arbitraria del reparo por complementario de utilidades por parte de la Administración Tributaria, en cuanto ha vulnerado el principio de razonabilidad, así como el principio de interdicción a la arbitrariedad, y con ello, el principio de capacidad contributiva, **ii)** Agravio por inaplicar el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; situación que transgrede el Principio de Legalidad, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013, la proscripción del abuso de derecho y los Principios de No Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva, **iii)** Agravio por no haberse considerado que la aplicación de intereses moratorios relativos a la deuda tributaria sobre la base de la TIM vulnera los principios de razonabilidad (proporcionalidad) e igualdad, correspondiendo que en todo caso dicho interés se calcule sobre la tasa equivalente establecida para la devolución de pagos indebidos. **2.12.** Con relación al reparo por gastos complementarios de utilidades, el considerando vigésimo octavo de la sentencia de vista ha concluido lo siguiente: [...] **Vigésimo Octavo:** En primer lugar, nos remitimos al décimo noveno considerando de la presente resolución, donde se aprecia claramente que en el marco del procedimiento de fiscalización el reparo se formuló sobre los bonos complementario de utilidades por la suma de S/ 4'769,998 por no cumplir con el criterio de generalidad, en tanto la demandante no sustentó porque no lo otorgó a la totalidad de sus trabajadores nacionales y extranjeros; asimismo, se observa que la demandante ante los requerimientos efectuados por Sunat se limitó a señalar que no otorgó el bono complementario de utilidades a todos sus trabajadores nacionales y extranjeros porque este solo se otorgaba a quienes cumplían los requisitos establecidos por la empresa; siendo así, se desvirtúa lo alegado por la actora en el sentido de que el reparo se limitó inicialmente a 79 trabajadores nacionales y/o extranjeros cuyo valor asciende a S/ 2'325,563.88. En segundo lugar, de la revisión de los actuados administrativos se advierte la demandante en su recurso de reclamación alcanzó a cuestionar que la administración Tributaria no le solicitara la documentación relacionada a todos sus trabajadores, sino solo una muestra sobre la cual basó su decisión en torno al reparo por los bonos complementario de utilidades por la suma de S/ 4'769,998; no obstante, en su recurso de apelación y sus escritos ampliatorios dejó de lado dicho cuestionamiento, es más en ninguna etapa recursiva alegó la vulneración de algún principio constitucional o tributario como el de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc., siendo así, no resulta correcto se trate de incorporar nuevamente dicho argumento al debate en esta instancia judicial a través de la demanda y la apelación interpuesta, pues ello transgrede claramente el derecho de defensa del Tribunal Fiscal, en tanto administrativamente no tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre dicho aspecto, así como los principios de pluralidad de instancia, socialización y congruencia entre lo resuelto en sede administrativa con lo resuelto en sede judicial. En tercer lugar, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7582-3-2019, materia de impugnación, se declaró la nulidad de

la resolución de intendencia por dos razones: i) se adicionó un nuevo argumento al reparo complementario de utilidades por no cumplir el criterio de generalidad, consistente en la evaluación del desempeño laboral de los trabajadores nacionales y extranjeros y el cumplimiento de objetivos cuantitativos específicos vinculados al criterio de razonabilidad; ii) en la resolución de determinación se evaluó el escrito de fecha treinta y uno de agosto de dos mil quince y los medios probatorios adjuntados al mismo, sin embargo, en la resolución de intendencia se indicó no correspondía evaluarlos por ser extemporáneos según el artículo 141 del TUO del Código Tributario; siendo así, tales disposiciones deberán tenerse presente en lo sucesivo. **2.13.** De lo señalado en la sentencia de vista se advierte que el colegiado se ha pronunciado sobre el aspecto medular del reparo por entrega de bonos complementarios de utilidades por la suma de S/ 4'769,998.00. Es decir, el Ad-Quen sustentó que la recurrente no cumplió con el criterio de generalidad, en tanto la demandante no sustentó las razones por las cuales no otorgó dichos beneficios a la totalidad de sus trabajadores nacionales y extranjeros. **2.14.** De otro lado, con relación al agravio por inaplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente: [...] **Trigésimo Primero:** En el agravio contenido en el inciso l) del tercer considerando, la demandante refiere la recurrida le causó agravio al inaplicar el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, transgrediendo los principios de legalidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva y neutralidad, la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el precedente vinculante recaído en la Casación N.º 4392-2013-Lima, e incurriendo en abuso de derecho, es más no emitió pronunciamiento alguno sobre estos argumentos a pesar de haberlos desarrollado ampliamente en la demanda; expone en resumen no es posible se retenga y pague por los bonos renta de quinta categoría y a su vez no se reconozca su uso como gasto deducible, sin perjuicio de ello, menciona si se considera que los bonos no constituyen rentas de quinta categoría, se debe ordenar a la Sunat devuelva lo pagado por dicho concepto por ser indebidos, e incluso si se considerara los bonos son liberalidades, correspondería la devolución de todas las retenciones pagadas más intereses correspondientes, pues no hay norma que las grave. Al respecto, no corresponde emitir pronunciamiento alguno sobre este asunto, en la medida que ello no formó parte del debate administrativo, resultando correcto que la recurrida tampoco haya emitido pronunciamiento sobre dicho extremo. En consecuencia, se desestima este agravio. [...] **2.15.** Al respecto, se verifica que la sentencia de vista ha sustentado las razones por las cuales no correspondía emitir pronunciamiento respecto de la inaplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, la sentencia de vista señaló que en la medida que ello no formó parte del debate administrativo, resulta correcto que la recurrida tampoco haya emitido pronunciamiento sobre dicho extremo. **2.16.** Con relación al agravio vinculado a la aplicación de intereses moratorios relativos a la deuda tributaria sobre la base de la TIM fijada por la Administración Tributaria, es pertinente precisar que este aspecto no fue alegado en la instancia administrativa, por lo tanto, no corresponde que se emita pronunciamiento en sede casatoria en tanto no ha sido sometido al contradictorio. **2.17.** Del análisis de lo señalado en la sentencia de vista, se advierte que el colegiado superior se ha pronunciado sobre todos los aspectos vinculados a la controversia. Asimismo, ha emitido un pronunciamiento motivado respecto de los reparos cuestionados en la demanda, a criterio de la Sala, el Resultado de Requerimiento N.º

0122140002613 del diez de julio de dos mil quince constituye un acto administrativo en la medida que cumple con los cinco elementos que establece el artículo 1° de la Ley N.° 27444: i) La declaración unilateral de una entidad, contiene una manifestación de la voluntad de la Administración Tributaria que consistió en reparar los gastos registrados en la Cuenta N.° 6220002000 por el concepto "Complementario de Utilidades por S/ 4,769,998.03" habiendo expuesto los argumentos fácticos y jurídicos que sustentan su conclusión; ii) La producción de efectos jurídicos externos, fue notificado a la demandante, es decir, salió del ámbito de la administración pública, asimismo, generó efectos actuales y futuros que son directos, públicos y subjetivos, conforme se detallará en el siguiente punto; iii) Recae en derechos, intereses y obligaciones de los administrados, generó una conclusión que afecta directamente los intereses económicos de la demandante, pues el reparo efectuado implica el desconocimiento del gasto "Complementario de Utilidades por S/ 4,769,998.03" (efecto actual, directo y subjetivo); iv) En una situación concreta, fue dirigido contra la demandante en el marco de un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por el periodo enero a diciembre del 2010; v) En el marco del derecho público, sustentó su emisión en la facultad de fiscalización que tiene la Administración Tributaria en virtud del artículo 62 del TUO del Código Tributario y el artículo 6° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat aprobado por Decreto Supremo N.° 085-2007-EF. **2.18.** Aunado a lo antes expuesto, se verifica que los argumentos que sustentan la infracción normativa procesal pretenden que esta Sala Suprema realice un nuevo análisis de los reparos cuestionados por la recurrente. En tal sentido, se advierte que los argumentos del recurrente no sustentan la vulneración del deber de motivación, es decir, la recurrente cuestiona el criterio desplegado por la instancia de mérito respecto de los reparos cuestionados, a fin de que se asuma por válida su tesis postulada en el presente proceso. Por lo tanto, no ha demostrado la infracción normativa del debido proceso y de la debida motivación de las resoluciones judiciales. **2.19.** Respecto a la motivación inexistente o aparente, el supremo intérprete de la Constitución ha señalado lo siguiente⁹: *[...] el contenido constitucionalmente garantizado del derecho a la motivación de resoluciones judiciales queda delimitado en los siguientes supuestos: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente, cuando no se da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico [...].* **2.20.** De la fundamentación efectuada por la Sala Superior descrita en el considerando precedente, se advierte que ha expuesto las razones que la han llevado a decidir del modo como lo hizo, expresando de manera clara, concreta y suficiente dichas razones en función de lo actuado en la instancia administrativa; habiendo validado lo resuelto por la instancia inferior. Consecuentemente, no se evidencia que el pronunciamiento de la Sala Superior se encuentre viciado de nulidad por falta de motivación, como pretende la recurrente. **2.21.** Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en una indebida motivación. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos

siguientes de esta ejecutoria suprema. **2.22.** De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada e improcedente la demanda. Se cautelo y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. **2.23.** Por tanto, corresponde declarar **infundadas** las infracciones procesales denunciadas por la recurrente. Tercero. Inaplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario; Vulneración al Principio de Legalidad; Interpretación errónea del artículo 106 del Código Tributario; Vulneración de la Norma VIII del título Preliminar del Código Tributario; Apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 Lima; Aplicación indebida del derecho de defensa; Inaplicación del inciso del 1.15 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General; Inaplicación del inciso 2 del artículo 2º de la Constitución Política del Estado; Vulneración de los artículos 3º y 43 de la Constitución Política del Estado; Inaplicación del artículo 43 del Código Tributario **3.1.** Antes del análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alega: **TUO del Código Tributario Artículo 43.- Plazos de prescripción** *La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.* **Artículo 109.- Nulidad de los actos** *Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes: 1. Los dictados por órgano incompetente en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código; 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y, Artículo 106.- Efectos de las notificaciones* *Las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso. [...]* **Norma VIII: Interpretación de normas tributarias** *Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.* **Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo** *1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: 1.1 [...] 1.15. Principio de predictibilidad.- La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá.* **Constitución Política de 1993 Artículo 2º:** *Toda persona tiene derecho: [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo,*

idioma, religión, opinión económica o de cualquier otra índole. Artículo 3°. La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno. Artículo 43. La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes.

3.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: a) La recurrente sostiene que la sentencia de vista inaplicó el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, en tanto correspondía declarar la nulidad del Requerimiento N.º 0122150001709 y de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0063536, al haberse vulnerado el procedimiento legal establecido; sin embargo, la Sala Superior justificó indebidamente la actuación arbitraria de la Administración Tributaria señalando que dicha actuación responde a la facultad discrecional de la cual goza la Administración Tributaria. b) La página treinta y ocho de la Sentencia de vista contiene un pronunciamiento que vulnera el Principio de Legalidad, al pretender aplicar implícitamente el numeral 24) del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, para validar la notificación conjunta de un acto de la administración que se basa en otro, pese a que su eficacia se da con posterioridad; añade que la Sala Superior no ha tomado en cuenta que dicho principio reconocido por la Constitución es una situación que protege los derechos de los particulares concretamente, por lo cual no podrá ser aplicado para la Administración Pública ni a procedimientos administrativos. c) El Requerimiento N.º 0122150001709 emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario y el Resultado del Requerimiento N.º 0122140002613 fueron notificados simultáneamente el día 10 de julio de 2015. De tal modo, deviene en un imposible jurídico que el Requerimiento N.º 0122150001709 emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario haya podido sujetarse a todos los actos acaecidos durante el procedimiento de fiscalización, pues cuando este surtió efectos, lo hizo de manera anticipada al Resultado del Requerimiento N.º 0122140002613 en el cual se sustentaba, lo que evidencia que la recurrida contempla una incorrecta interpretación del artículo 106 del Código Tributario, ya que cuando el Requerimiento N.º 0122150001709 emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario surtió efectos, se pretendió sustentar en un acto el cual aún no desplegaba ningún tipo de incidencia en el orden jurídico. d) La sentencia impugnada contiene un pronunciamiento extensivo cuando señala que el numeral 24) del artículo 2º de la Constitución Política del Perú señala que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda; pretende aplicar extensivamente este principio del derecho privado al derecho administrativo a fin de justificar ilegítimamente la actuación irregular de la Administración Tributaria. Es más, se debe tener en cuenta que en el precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 21690-2019 Lima, ya se ha señalado expresamente que las disposiciones del derecho civil no son aplicables injustificadamente al derecho tributario. e) La recurrida vulnera las Normas VIII y IV del Título Preliminar del Código Tributario, así como, el artículo 74 de la Constitución del Estado, en tanto vulnera la prohibición establecida por la primera sobre no extender disposiciones tributarias a supuestos distintos de los establecidos en la ley y sobre no crear en vía de interpretación la base imponible de un tributo, como viola la prohibición implícita que conlleva la segunda en torno a que un tributo jamás queda establecido en cualquiera

de sus elementos esenciales en algún medio que no sea una norma con rango de ley. f) El considerando octavo de la Sentencia de Vista, vulneró lo establecido mediante el precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima, pues mediante interpretación extensiva pretende aplicar implícitamente el numeral 24) del artículo 2º de la Constitución, por lo que invoca la aplicación al caso concreto las reglas vinculantes 5.2.1 y 5.2.2 de la sentencia en Casación N.º 4392- 2013 y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, a efectos de resolver la presente controversia tributaria. g) Si bien el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución consagra el derecho de defensa como un derecho constitucional, el derecho de defensa no es otra cosa que el derecho a contradecir las alegaciones que alguna persona o institución pudiera alegar, ello con la intención de arribar a la imparcialidad que debe acompañar todo veredicto. La recurrida realiza una aplicación indebida al no considerar lo dispuesto por el artículo 106 del Código Tributario y permitir la notificación conjunta de dos actos administrativos el mismo día, siendo que uno es el sustento del otro. h) La sentencia de vista afecta el principio de predictibilidad, toda vez que modifica el criterio que se venía aplicando en sede administrativa al avalar una actuación ilegal de parte de la administración tributaria como sería que resulte válida la notificación del requerimiento final que recoge los resultados del procedimiento de fiscalización de acuerdo a lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario antes que surta efecto el resultado del requerimiento que supuestamente analiza y reitera. i) La empresa recurrente aduce vulneración del principio de igualdad ante la ley, cuando algún operador jurisdiccional o administrativo resuelve de manera distinta e injustificada dos o más casos sustantivamente similares. j) Sostiene que el Tribunal Constitucional ha establecido en diversa jurisprudencia que en los artículos 3º y 43 de la Constitución Política del Perú se reconoce el Principio de interdicción a la arbitrariedad, tal como indica la Sentencia N.º 535-2009-AA/TC. Al respecto señala que la recurrida vulneró a todas luces las normas denunciadas cuando sostiene que no existe arbitrariedad en la notificación conjunta del requerimiento, lo cual se aprecia de su página veintidós. k) Señala que la sentencia impugnada inaplicó el artículo 43 del Código Tributario ya que no tuvo en consideración que a la fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal ya se había cumplido el computo del plazo de prescripción, corresponde que se declaren prescritas las facultades de la Administración Tributaria para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil diez y aplicar sanciones sobre dicho tributo y periodo, lo cual en efecto, la Sala Superior no ha considerado y sin más ha señalado que a su criterio el plazo se encuentra aún vigente. **3.3.** La recurrente sustenta las infracciones normativas señalando principalmente que el Requerimiento N.º 0122150001709 emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario y el Resultado del Requerimiento N.º 0122140002613 fueron notificados simultáneamente el día 10 de julio de 2015. De tal modo, deviene en un imposible jurídico que el Requerimiento N.º 0122150001709 emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario haya podido sujetarse a todos los actos acaecidos durante el procedimiento de fiscalización, pues cuando este surtió efectos, lo hizo de manera anticipada al Resultado del Requerimiento N.º 0122140002613 en el cual se sustentaba, lo que evidencia que la recurrida contempla una incorrecta interpretación del artículo 106 del Código Tributario, ya que cuando el Requerimiento N.º 0122150001709 emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario surtió efectos, se pretendió sustentar en un acto el cual aún no desplegaba ningún tipo de incidencia en el orden jurídico. **3.4.** Al respecto,

de los considerandos administrativos se advierte que el Requerimiento N.º 0122140002613 contiene un requerimiento específico y no general como manifiesta la recurrente, en tanto señaló literalmente que para acreditar la causalidad, generalidad, normalidad y razonabilidad de los pagos que efectuó en calidad de bonificaciones se encuentran dentro de la cuenta contable N.º 6220002000 debía presentar la información y/o documentación sustentatoria pertinente, la cual conforme lo absuelto por la recurrente incluía a las bonificaciones “complementario por utilidades”. **3.5.** En tal sentido, tal como lo señala la sentencia de vista, resulta congruente que el Requerimiento N.º 0122150001709 emitido en virtud del artículo 75 del TUO del Código Tributario, mediante su Anexo N.º 1 haya comunicado las conclusiones del procedimiento de fiscalización y requerido a la recurrente que absuelva las observaciones formuladas, siendo que entre ellos se encontraba las bonificaciones “complementario por utilidades” con remisión al Resultado de Requerimiento N.º 0122140002613. **3.6.** Por lo tanto, la Administración Tributaria sí cumplió con su finalidad de comunicar las conclusiones del procedimiento de fiscalización, asimismo, la notificación conjunta del Resultado de Requerimiento N.º 0122140002613 y el Requerimiento N.º 0122150001709, efectuada el diez de julio de dos mil quince, forma parte de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en virtud del artículo 62 del TUO del Código Tributario. **3.7.** En consecuencia, esta Sala Suprema considera que la notificación conjunta del Resultado de Requerimiento N.º 0122140002613 y el Requerimiento N.º 0122150001709, efectuada el diez de julio de dos mil quince, no conlleva a la nulidad del procedimiento de fiscalización. Del mismo modo, se advierte que la recurrente ejerció plenamente su derecho de defensa al presentar sus recursos impugnativos en la instancia administrativa. **3.8.** De otro lado, la recurrente señala que la sentencia impugnada inaplicó el artículo 43 del Código Tributario ya que no tuvo en consideración que a la fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal ya se había cumplido el computo del plazo de prescripción. Añade que correspondía que se declaren prescritas las facultades de la Administración Tributaria para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil diez y aplicar sanciones sobre dicho tributo y periodo, lo cual, en efecto, la Sala Superior no ha considerado y sin más ha señalado que a su criterio el plazo se encuentra aún vigente. **3.9.** En el caso, la Administración tributaria fiscalizó el Impuesto a la Renta de enero a diciembre del ejercicio 2010, por lo que, la norma aplicable es el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF modificado por Decretos Legislativos números 953 y 981. **3.10.** Asimismo, el artículo 43 establece que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los (4) años. **3.11.** Del mismo, el numeral 1) del artículo 44, indica que el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva. Por tanto, el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria inició a partir del uno de enero del dos mil doce. **3.12.** Aunado a ello, el artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, regula las causales de interrupción de la prescripción, entre otros: “1. *El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:* c) *Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria.* 3. *El plazo de prescripción de*

la acción de aplicar sanciones se interrumpe: a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de las sanciones". **3.13.** Asimismo, el artículo 46 listaba señalaba los supuestos de suspensión de la prescripción, entre otros: "1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa [...]" **3.14.** Bajo este contexto, el plazo de prescripción para determinar obligaciones tributarias y aplicar sanciones en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, inició su cómputo a partir del uno de enero del dos mil doce, por tanto, culminaría el uno de enero de dos mil dieciséis de conformidad con los artículos 43 y 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Sin embargo, la Administración Tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización emitió la Carta de Presentación N.º 140011443500-01-Sunat, diversos requerimientos y resultados de requerimientos, e incluso la Resolución de Determinación N.º 012-003-0063536 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691, las cuales fueron notificadas el veintiséis de octubre de dos mil quince. **3.15.** En tal sentido, dichos actos interrumpieron el plazo de prescripción de conformidad con el literal c) del numeral 1) y el literal a) del numeral 3) del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que el plazo de prescripción se reiniciaría el veintisiete de octubre de dos mil quince y vencería el veintisiete de octubre de dos mil diecinueve. No obstante, la recurrente dio inicio al procedimiento contencioso tributario a través del recurso de reclamación interpuesto el dieciocho de noviembre de dos mil quince; sin embargo, el mismo concluyó con la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7582-3-2019 el día dos de setiembre de dos mil diecinueve, según lo indicado por la propia demandante a fojas 158, suspendiendo el plazo de prescripción de acuerdo al literal a) del numeral 1) del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que el plazo de prescripción continuaría su cómputo recién el tres de setiembre de dos mil diecinueve, pero la demandante planteó demanda contenciosa administrativa el veinte de noviembre de dos mil diecinueve según la ficha de ingreso, suspendiendo nuevamente el plazo de prescripción de acuerdo al literal b) del numeral 1) del artículo 46 del TUO del Código Tributario. **3.16.** Por las consideraciones antes expuestas, el plazo prescriptorio para determinar las obligaciones tributarias e imponer sanciones aún no había transcurrido. **3.17.** Conforme a lo antes expuesto, esta Sala Suprema concluye que la recurrente no ha acreditado que en el caso la sala superior haya infringido las normas denunciadas. Por lo tanto, el recurso debe ser declarado infundado. **Cuarto.- Inaplicación del literal 1.4 del artículo IV del título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Vulneración de los artículos 74 y 103 de la Constitución Política del Estado, así como vulneración de los principios de no confiscatoriedad y principio de capacidad contributiva; Interpretación errónea del literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; Inaplicación del numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario; Inaplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y vulneración del Principio de Legalidad 4.1.** Antes del análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alega: **Principio de Legalidad Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo**

los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. **Artículo 103.-** Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho. **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF Artículo 37.-** A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley [...] i) Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros. [...] v) Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. **Artículo 62.- Facultad de fiscalización** La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales: [...] 4. Solicitar la comparecencia presencial o remota de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria. Para dicho efecto debe otorgarse un plazo no menor de cinco (5) días hábiles. Cuando la comparecencia sea presencial, al referido plazo se le suma el término de la distancia, de corresponder. **4.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: a) La sentencia de vista inaplicó el literal 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual

reconoce el Principio de Razonabilidad, al señalar en el considerando trigésimo que el reparo “Complementario de utilidades” por la suma total de cuatro millones setecientos sesenta y nueve mil novecientos noventa y ocho soles con cero céntimos (S/ 4,769,998.00) es válido y por el íntegro del gasto en función a observaciones sobre un grupo reducido de trabajadores, lo que resulta irrazonable. b) La sentencia de vista en su trigésimo considerando confirma el reparo “Complementario de Utilidades” respecto de un reducido grupo de trabajadores lo que afecta el principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, obligando a la recurrente a asumir el pago del impuesto a la renta por el íntegro del reparo. Señala la recurrente que, con este proceder, la sentencia de vista convalida la abusiva actuación de la administración tributaria en cuanto desconoce la deducibilidad de las rentas de quinta categoría que sí pagaron los impuestos correspondientes. c) El análisis de la deducibilidad se hace en función a los trabajadores por lo que se irroga gastos y no por los trabajadores por los que no se irroga gastos, y habiéndose demostrado que los trabajadores cuyos bonos se repara se encontraban laborando efectivamente al treinta y uno de diciembre del dos mil deis (única observación de la Administración Tributaria) para los trabajadores nacionales y en el caso de los trabajadores extranjeros quedó acreditado que fueron destacados al Perú, debió haberse levantado el reparo; sin embargo, la sentencia de vista convalidó el reparo pese a que cumplió con el criterio de generalidad en el gastos. d) Conforme la página cuarenta y nueve de la sentencia de vista, ésta incurrió en la inaplicación del numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario, lo que implica la vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio toda vez que ha considerado que las pruebas presentadas por la recurrente son insuficientes. e) De la lectura del considerando trigésimo primero de la sentencia de vista advierte que la Sala Superior no aplicó al presente caso el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que el colegiado señaló que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto; precisa que la Sala Superior no tuvo en consideración, que en el presente caso la Compañía pagó a sus trabajadores el bono denominado Complementario de Utilidades, el cual califica plenamente como renta de quinta categoría para sus trabajadores, habiendo incluso retenido y pagado a favor del fisco el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría que correspondía que paguen sus trabajadores. f) Los bonos extraordinarios no solamente constituyen rentas de los trabajadores de la Compañía, sino que la misma Compañía se encargó de retener y pagar los impuestos correspondientes a cada uno de ellos, conforme se aprecia de las boletas de pago presentadas. **Principio de causalidad para la deducción de gastos**

4.3. Antes de analizar las infracciones normativas es pertinente señalar que para que un gasto sea deducible para determinar la renta neta de tercera categoría deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁰ el cual señala: A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, [...]. **4.4.** Asimismo, la tercera disposición final de la Ley N.º 27356¹¹ señala lo siguiente: *Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos*

a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros. **4.5.** En la doctrina, sobre el principio de causalidad, García Mullín señala: *En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.*¹² **4.6.** Asimismo, con relación al principio de causalidad, la Sentencia de Casación N.º 02743-2009, emitida por Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el considerando noveno, señala lo siguiente: *[...] Precisase que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso i), de dicho artículo, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.* **4.7.** En este sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, deben observarse los siguientes criterios: **i)** los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva) y **ii)** los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Es decir, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas. **4.8.** Dicho de otro modo, los gastos que no estén vinculados a las actividades de la empresa y/o que no tengan como finalidad la generación de rentas, no pueden ser considerados como gastos deducibles. **4.9.** En este sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora¹³, la administración tributaria tiene la potestad de observar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en la hipótesis de encontrar inconsistencias o información que requiera ser verificada, comunicará tal hecho al deudor tributario, para que este pueda levantar tales observaciones. Este levantamiento de las observaciones implica señalar u ofrecer instrumentos o medios probatorios que razonablemente acrediten la vinculación de los gastos con las actividades productivas del deudor tributario y que, además, tengan como finalidad la generación de rentas. **4.10.** Finalmente, debemos señalar que las exigencias de la administración tributaria a efectos de que el contribuyente acredite la causalidad de los gastos no pueden constituirse en exigencias irracionales. Igualmente, la exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos no exigidos por la ley. **Análisis del caso concreto 4.11.** En el caso concreto, obra en el expediente administrativo el Anexo N.º 1.1 y el Punto 2 del Anexo N.º 4 de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0063536 donde se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gasto complementario de utilidades que no cumplen con el criterio de generalidad, sustentándose en los Requerimientos números 0122140002613 y 0122150001709 y sus resultados, consignando como base legal el inciso l) del artículo 37 de la Ley del impuesto a la Renta. **4.12.** Al respecto, la recurrente sostiene como argumento principal que la sentencia de vista confirma el reparo "Complementario de

Utilidades” respecto de un reducido grupo de trabajadores lo que afecta el principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, obligando a la recurrente a asumir el pago del impuesto a la renta por el íntegro del reparo. Precisa que, con este proceder, la sentencia de vista convalida la abusiva actuación de la administración tributaria en cuanto desconoce la deducibilidad de las rentas de quinta categoría que sí pagaron los impuestos correspondientes. **4.13.** Al respecto, la tercera disposición final de la Ley N.º 27356 señala que para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, conforme lo refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ellos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y de generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros. **4.14.** Con relación al criterio de generalidad, este debe ser cumplido cuando el gasto se encuentre vinculado con el personal de la empresa (gastos de salud, gastos recreativos culturales, aguinaldos, bonificaciones, etc.); de esta forma, el beneficio debe ser de carácter “general” para todos los trabajadores, teniendo en cuenta su posición dentro de la estructura organizacional de la empresa. Para verificar el cumplimiento de este principio, se deberán identificar situaciones comunes al personal (jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área y zona geográfica), lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores. **4.15.** Respecto del argumento que la bonificación materia de análisis cumple con el criterio de generalidad establecido en el inciso l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme lo ha señalado la instancia de mérito, la demandante no ha cumplido con acreditar que efectivamente las bonificaciones entregadas a sus trabajadores denominadas “complementario de utilidades” cumplan con el criterio de generalidad. **4.16.** En efecto, la sentencia de vista sustentó que la demandante no ha acreditado el cumplimiento del criterio de generalidad, toda vez que el beneficio “Complementario de Utilidades” sólo fue otorgado a un grupo de trabajadores, debido a que no ha cumplido con presentar la política previamente establecida que contenga los parámetros que definan de manera clara los lineamientos por los cuales se otorga, entre otros, el concepto “Otras remuneraciones/Beneficios”; así como no ha presentado documentación alguna que acredite que los beneficios otorgados se hayan entregado tomando en cuenta el cumplimiento de objetivos cuantitativos específicos, que demuestren de manera objetiva y razonable que se ha tomado en cuenta el desempeño de los trabajadores ni su importancia y participación en la generación de rendimientos o utilidades del ejercicio fiscalizados. **4.17.** De otro lado, la recurrente señala que de la lectura del considerando trigésimo primero de la sentencia de vista advierte que la Sala Superior, no aplicó al presente caso el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto; precisa que la Sala Superior no tuvo en consideración, que en el presente caso la Compañía pagó a sus trabajadores el bono denominado Complementario de Utilidades, el cual califica plenamente como renta de quinta categoría para sus trabajadores, habiendo incluso retenido y pagado a favor del fisco el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría que correspondía que paguen sus trabajadores. **4.18.** De la revisión de los actuados administrativos se advierte la demandante no alegó la aplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en el procedimiento de fiscalización ni en el procedimiento contencioso tributario. Por tanto, resulta correcto que la sentencia

de mérito no haya emitido pronunciamiento alguno sobre este asunto y los vinculados, pues no fueron materia de debate en sede administrativa, menos lo es en sede judicial. **4.19.** Asimismo, la Administración Tributaria fundamentó del reparo denominado “Complementario de Utilidades” en literal l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta y no en el literal v); debido a que la retribución materia de controversia se ha realizado a favor de sus trabajadores en virtud del vínculo laboral existente, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente que al haber cumplido sólo con retener y pagar a favor del fisco el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría correspondería su deducción del gasto. Cabe precisar que la recurrente no acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad respecto de los referidos gastos, en tal sentido dicha infracción debe ser declarada infundada. **4.20.** De otro lado, la recurrente alega que conforme la página cuarenta y nueve de la sentencia de vista, ésta incurrió en la inaplicación del numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario, lo que implica la vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio toda vez que ha considerado que las pruebas presentadas por la recurrente son insuficientes. **4.21.** Sobre el particular, el principio de verdad material previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley. Asimismo, con relación al principio de impulso de oficio, el numeral 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General determina que el procedimiento continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva correcta y oportunamente. **4.22.** En el caso, esta Sala Suprema advierte que la recurrente no ha demostrado la vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio en tanto no acreditó que las utilidades distribuidas a los trabajadores fueron entregadas con criterio de generalidad, es decir, los criterios empleados para la distribución fueron aplicados en ciertos trabajadores y no en otros, asimismo, varios trabajadores cumplieron con los criterios y no fueron beneficiados con dichos montos y otros que no cumplieron si fueron beneficiarios. Por lo tanto, es válido el reparo por la deducción del gasto denominado complementario de utilidades. **4.23.** Por todas las consideraciones antes expuestas, las infracciones normativas analizadas devienen **infundadas**. Quinto. Inaplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; Inaplicación de los Principios de Culpabilidad y del Principio de Tipicidad para la determinación de la sanción de multa **5.1.** Antes del análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alega: Artículo 234.- Caracteres del procedimiento sancionador Para el ejercicio de la potestad sancionadora se requiere obligatoriamente haber seguido el procedimiento legal o reglamentariamente establecido caracterizado por: 1. Diferenciar en su estructura entre la autoridad que conduce la fase instructora y la que decide la aplicación de la sanción, cuando la organización de la entidad lo permita. 2. Considerar que los hechos declarados probados por resoluciones judiciales firmes vinculan a las entidades en sus procedimientos sancionadores. 3. Notificar a los administrados los hechos que se le imputen a título de cargo, la calificación de las infracciones que tales hechos pueden construir y la expresión de las sanciones que, en su caso, se le pudiera imponer, así como la autoridad competente para imponer la sanción y la norma que atribuya tal competencia. 4. Otorgar al administrado un plazo de cinco días para formular sus

alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico conforme al numeral 162.2 del Artículo 162, sin que la abstención del ejercicio de este derecho pueda considerarse elemento de juicio en contrario a su situación. **5.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: a) La Sala Superior valida la Resolución de Multa, sin considerar que ésta fue emitida sin llevarse a cabo un debido procedimiento administrativo sancionador previo, y que al haber sido emitida prescindiendo del procedimiento legal establecido devenía en nula. Lo anterior es más grave si se tiene en consideración que la Sala Superior indica en el fundamento Trigésimo Tercero de la sentencia de vista que la Ley del Procedimiento Administrativo General es aplicable supletoriamente al Código Tributario, puesto que no advierte que justamente el artículo 234 de la LPAG constituye una norma de aplicación supletoria en el presente caso, al no existir norma específica en el Código Tributario que regule acerca del procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria. b) La Administración Tributaria ejerció su facultad sancionadora sin seguir el procedimiento legal establecido ni respetar las garantías constitucionalmente reconocidas, por lo tanto, corresponde que la Resolución de Multa sea declarada nula y dejada sin efecto, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y el numeral 2 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; siendo absolutamente errado considerar que hay normas específicas que regulan el procedimiento sancionador en materia tributaria, porque en relación al procedimiento de imputación de sanciones no hay nada regulado en el Código Tributario. Lo anterior porque el artículo 165 del citado Código únicamente alude a la determinación de infracciones, pero nada así respecto de la imputación de sanciones correlativas; por lo que la imputación de responsabilidad y de las consecuencias de ésta (sanciones) se dan conforme a lo dispuesto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, esto es, sobre la base del cumplimiento de un debido procedimiento, que respete los principios de tipicidad, legalidad y razonabilidad. c) Corresponde que en el presente caso se inaplique el artículo 165 del Código Tributario (que establece la determinación de la infracción en forma objetiva), a fin de declarar improcedente la aplicación de la Resolución de Multa impuesta a la Compañía en atención al Principio de Culpabilidad. Ello, en tanto la Compañía no ha tenido intención de declarar cifras o datos falsos, u omitir circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria. d) La Administración Tributaria se ha limitado a verificar que el monto declarado por la Compañía coincida o no con la determinación establecida por ella, a fin de aplicar en forma mecánica el artículo 165 del Código Tributario. Es decir, comprobada la diferencia por ella determinada, ha procedido a imponer una multa por el supuesto previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. e) La Compañía en ningún momento ha declarado cifras o datos falsos, ha omitido circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generan aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos. Las discrepancias de nuestra declaración jurada y la determinación realizada por la Administración Tributaria se han debido en todo momento a la labor de interpretación y aplicación de las leyes tributarias. Así, en ningún momento ha existido una intención o negligencia dirigida a perjudicar los intereses del fisco. En todo caso, debe ser la autoridad tributaria quien debe probar tal situación. f) El hecho que la determinación realizada por la Compañía no coincida con la realizada por la autoridad tributaria no

significa que la Compañía haya declarado falsamente, sino que por el contrario, significa que existe una discrepancia entre ambas declaraciones pero en modo alguno una declaración falsa, máxime si se tiene en cuenta que nuestro sistema de declaración de la obligación tributaria es uno en donde el propio contribuyente es quien tiene que entender e interpretar las normas tributarias y en función de ellas presentar la declaración de la obligación que considera correcta. 5.3. De lo antes señalado, se verifica que la recurrente señala como argumento principal que en el caso corresponde que en el presente caso se inaplique el artículo 165 del Código Tributario (que establece la determinación de la infracción en forma objetiva), a fin de declarar improcedente la aplicación de la Resolución de Multa impuesta a la Compañía en atención al Principio de Culpabilidad. Ello, en tanto la Compañía no ha tenido intención de declarar cifras o datos falsos, u omitir circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria. 5.4. Al respecto, el artículo 164 del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹⁴, señala que la infracción tributaria es “[...] toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente título o en otras leyes o decretos legislativos”. Así, se entiende por infracción toda conducta que vulnere las disposiciones tributarias que disponen deberes u obligaciones de carácter formal o sustancial. Asimismo, en virtud del principio de tipicidad, las conductas que configuran infracciones deben estar claramente descritas en el ordenamiento. 5.5. Asimismo, el artículo 165 del precitado Texto Único Ordenado del Código Tributario precisa que: *“La infracción será determinada de manera objetiva y sancionada administrativamente [...]”*. Ello significa que basta que materialmente se verifique el incumplimiento de la obligación tributaria, es decir, basta que el supuesto descrito en la disposición normativa como infracción se verifique en la realidad, y no es necesario que se analice el aspecto subjetivo del infractor, es decir, no es pertinente analizar las razones o las finalidades que el agente, eventualmente, perseguía. 5.6. En el ámbito tributario, para que exista una infracción normativa pasible de sanción, no será necesario establecer que el deudor tributario haya actuado con dolo o con culpa, pues basta con probar la comisión del hecho previsto en la ley como infracción para que esta quede configurada y proceda la sanción administrativa correspondiente. 5.7. En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el fundamento 3 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 3101-2003-AA/ TC¹⁵: *[...] Por su parte, el Código Tributario, norma que contiene los principios y normas que rigen el ordenamiento jurídico tributario, incorpora, en su artículo 165, el principio de determinación objetiva de la infracción tributaria, lo que determina que, de verificarse alguna infracción tipificada en la norma, automáticamente le corresponde la sanción también establecida en la norma, sin que medie alguna otra argumentación que no sea la constatación del supuesto de hecho.* [Énfasis agregado] 5.8. Por tanto, para determinar si se ha cometido una infracción tributaria, bastará que la administración tributaria verifique si la conducta realizada por el contribuyente se subsume dentro de la descripción normativa de una conducta tipificada como infracción, pues dicha comisión se determina de manera objetiva y no se requiere medir la intencionalidad de la conducta. 5.9. De otro lado, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N.º 953, texto vigente para el caso, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o

patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares. **5.10.** En el caso, la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y se encuentra vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2010. En este orden de ideas, en el presente caso, la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se determinó de manera objetiva al haberse detectado diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración Tributaria, en función a las cuales se emitió la resolución de multa impugnada. **5.11.** Asimismo, la citada resolución se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0063536, en tal sentido, dado el reparo denominado “complementario de utilidades” ha sido confirmado por esta Sala Suprema, corresponde confirmar la validez de la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691. **5.12.** De otro lado, la recurrente señala que la Sala Superior valida la Resolución de Multa, sin considerar que ésta fue emitida sin llevarse a cabo un debido procedimiento administrativo sancionador previo, y que al haber sido emitida prescindiendo del procedimiento legal establecido devenía en nula. Precisa que la Sala Superior indica en el fundamento Trigésimo Tercero de la Sentencia de Vista que la Ley del Procedimiento Administrativo General es aplicable supletoriamente al Código Tributario, puesto que no advierte que justamente el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General constituye una norma de aplicación supletoria en el presente caso, al no existir norma específica en el Código Tributario que regule acerca del procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria. **5.13.** Sobre lo señalado por la recurrente, es pertinente precisar que en el ámbito tributario prima el principio de especialidad y será pertinente la aplicación de normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen, y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los del derecho administrativo y los principios generales del derecho. Así, la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente: Norma IX: Aplicación supletoria de los principios del derecho En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. **5.14.** Ahora bien, con relación a la infracción normativa por inaplicación del artículo 234 de la Ley N.º 27444, es pertinente precisar que el caso de autos se encuentra regulado bajo el marco normativo especial, esto es, por el Código Tributario, que regula el procedimiento de fiscalización en su artículo 62. Así, la Resolución de Multa N.º 012-002-0026691 fue emitida como consecuencia de dicho procedimiento administrativo específico y no corresponde la aplicación de la Ley N.º 27444, en virtud del principio de especialidad normativa, más aún cuando el Código Tributario regula la queja como medio para recurrir al Tribunal Fiscal frente a

cualquier irregularidad presentada durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización. **5.15.** Finalmente, en lo que respecta a la presunta vulneración de los principios de culpabilidad y tipicidad, se debe estar a lo resuelto por este Tribunal Supremo en los considerandos precedentes, donde se ha concluido que la recurrente sí incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, de modo que no tiene asidero lo alegado en este extremo. **5.16.** Por todos los argumentos expuesto corresponde declarar **infundada** la infracción normativa antes señalada. **Sexto.- Inaplicación del Principio de Razonabilidad (proporcionalidad) e igualdad en la aplicación de la tasa TIM aplicable a los intereses moratorios regulada en el artículo 33 del Código Tributario**

6.1. Antes del análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alega: **"Artículo 33.- Interés moratorio** El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. La Sunat fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo [...]"

6.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: a) Corresponde que la Sala Suprema declare la inaplicación al caso concreto de la tasa excesiva que la Administración Tributaria aplica a la deuda tributaria y se le ordene la aplicación de una tasa razonable, la cual sería la establecida para la devolución de pagos indebidos y/o en exceso. b) Se solicita a la Sala Suprema que proceda con la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, procediendo a dejar sin efecto todo acto administrativo en cuanto aplique intereses moratorios a todas luces irrazonables en cuanto a su tasa; porque ello ha generado y viene generando un aumento de la deuda tributaria que deviene en irrazonable por gravosa (incrementa exponencialmente la deuda tributaria) y desproporcionada en cuanto limita el derecho de propiedad de la Compañía en comparación con las tasas del sector financiero y aquéllas del interés moratorio de la región vulnerándose el principio de razonabilidad. c) La tasa TIM aplicada por la administración tributaria por el pretendido incumplimiento del pago de la deuda tributaria implica violación al principio de proporcionalidad y de igualdad o equidad tributaria, dado que no hay justificación objetiva para que sea muy superior en relación con la tasa que la administración tributaria devuelve por pagos indebidos. El cobro de intereses por la omisión o demora en el pago de los tributos (fijado acorde a la Tasa TIM) deviene en inconstitucional. Esto es precisamente lo que ocurre en el caso concreto, por lo que solicita que se declare fundado el recurso de casación y reformando la Sentencia de Vista declare fundada la demanda, esto con el fin de que se establezca para el caso concreto la aplicación de una tasa de interés moratorio razonable como podría ser aquélla que paga la Administración Tributaria cuando devuelve el pago que efectúa el contribuyente por error o indebidamente, equivalente al 6% anual, en lugar del 14.4% anual. **6.3.** Al respecto, en el escrito de demanda, como Segunda Pretensión Subordinada a la Pretensión Principal, la recurrente solicita la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal número 07582-3-2019 en cuanto confirma la aplicación de la tasa de interés moratorio (TIM) irrazonable sobre la deuda tributaria asociada al impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y se ordene a la Administración Tributaria que aplique a la deuda tributaria la tasa de interés moratoria que ella utiliza al momento

de devolver pagos indebidos y/o en exceso. **6.4.** Con relación a dicho aspecto, la sentencia de vista confirmó la sentencia de primera instancia que declaró improcedente la segunda pretensión subordinada en cuanto a la aplicación de la tasa de interés moratoria fijada por la Administración Tributaria por no formar parte de la controversia en el procedimiento administrativo. **6.5.** En efecto, de lo actuado en sede administrativa, se advierte que la recurrente no hizo referencia a la inaplicación de la tasa de interés moratorio (TIM) en la instancia administrativa. Por lo tanto, este Supremo Tribunal no puede pronunciarse respecto de dicho aspecto, pues de lo contrario se permitiría que esta corte de casación actúe como una instancia más y efectúe una nueva evaluación de los hechos y las pruebas, labor que excede sus funciones en tanto que el recurso de casación tiene por finalidad, únicamente, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional; por todo lo cual lo referido carece de sustento. **6.6.** Por las consideraciones antes expuestas, el recurso de casación deviene **infundado**. **Decisión:** Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, se resuelve: **declarar infundado** el recurso de casación presentado por la empresa demandante **Hunt Lng Operating Company S.A.C**, mediante escrito del veintinueve de junio de dos mil veintidós (folios 852-1091). En consecuencia, **no casar** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del once de abril de dos mil veintidós (folios 778-842); y **disponer** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Hunt Lng Operating Company S.A.C contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía

1 En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

2 Hitters, Juan Carlos. (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

3 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

4 Código Procesal Civil

Artículo 122.- Las resoluciones contienen:

[...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.

5 Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

6 Atienza, Manuel (2006). Las razones del derecho. Derecho y argumentación". Lima, Palestra Editores; p. 61.

7 Moreso, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184

8 Igartua, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima- Bogotá, Palestra-Temis; p. 2

9 Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 3943-2006-PA/ TC, del once de diciembre de dos mil seis.

10 Decreto Supremo N.º 179-2004-EF

11 Publicada en el diario oficial El Peruano el 18 de octubre del 2000.

12 García Mullín, Juan Roque (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo; P. 122.

13 Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 61.- Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

14 Norma, aplicable al caso por temporalidad, aprobada mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF.

15 Del seis de enero de dos mil cuatro.

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 14 de noviembre del 2023.