

mencionarse que el motivo del reparo, se debió a que se acreditó que la recurrente cumplía con los requisitos mencionados en el artículo 91° de la Ley General de Minería y se encuentra bajo el ámbito de la Ley de OSINERMIN, entre otras normas. Y que producto de la explotación del mineral no metálico y su posterior procesamiento de dicho mineral, obtuvo cal, la cual, con su comercialización, obtuvo ingresos, según se refleja de las facturaciones de venta. En efecto, tal como se analizó en los párrafos precedentes, la comercialización de la cal proviene de la explotación de un mineral no metálico, hecho que generó que ésta sea sujeto del indicado aporte y este obligado al pago por las ventas de tal producto. Por lo que, el cuestionamiento referido a que la cal es un producto industrial y no mineral y por tanto no es sujeto del Aporte por Regulación, es carente de sustento, por ende, **no resulta estimable el indicado agravio**. [Énfasis agregado]

DÉCIMO: Estando al extracto citado de la sentencia de vista en el considerando anterior, se aprecia que la Sala de mérito ha emitido un pronunciamiento con motivación aparente, lo que afecta el debido proceso y el derecho a la prueba, al referirse de forma general a diversas normas que sirvieron de base legal para fundamentar el reparo efectuado por la administración tributaria, y, sin ningún sustento fáctico (entiéndase: valorando los medios probatorios presentados) y jurídico concluir que: “la comercialización de la cal proviene de la explotación de un mineral no metálico, hecho que generó que ésta sea sujeto del indicado aporte y este [sic; debe decir: esté] obligado al pago por las ventas de tal producto”. Lo analizado y expuesto por la Sala Superior resulta insuficiente desde que solo se refiere a la absolución de los agravios nulificantes y al sujeto pasivo del aporte por regulación, remitiéndose específicamente al análisis de lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley General de Minería —con las omisiones antes advertidas por esta Sala Suprema—; sin embargo, de los actuados administrativos se verifica que la administración basó su reparo en las facturaciones por la venta de minerales no metálicos cal viva y cal hidratada, las cuales consideró que se encontraban afectas al aporte por regulación por el Osinergmin. Frente a ello, la recurrente viene sosteniendo que tales facturaciones no se corresponden con la actividad de explotación mineral que corresponde al sector minero, sino a una producción de actividad industrial que corresponde al sector de producción, y que por lo mismo tales facturaciones, al no encontrarse relacionadas con las actividades mineras, no estarían sujetas al aporte por regulación. **10.1.** Al respecto, es pertinente resaltar la relevancia de que las instancias de mérito emitan un pronunciamiento debidamente motivado, basándose en los medios probatorios que han sido admitidos en el proceso, por cuanto la controversia se centra en determinar si la empresa recurrente (con la venta de los productos facturados) se encuentra o no dentro del ámbito de aplicación para efectuar los aportes de regulación —sector minero— más aun teniendo en cuenta que la tesis de la actora se basa en señalar que tales facturaciones no se encuentran relacionadas con actividades directamente vinculadas al ámbito de competencia del Osinergmin (al no tratarse de la venta de la calcita extraída, que fue la actividad que requirió un título de concesión minera), conforme lo exige el artículo 1 del Decreto Supremo N° 128-2013-PCM, que dispone que: El aporte por regulación del Sector Minero al Osinergmin alcanza a todos los titulares de las actividades de las actividades de la Gran y Mediana Minería, y su importe es calculado sobre el valor de la facturación mensual que corresponda a las actividades directamente relacionadas al ámbito de su competencia supervisora y fiscalizadora, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal [...]. [Énfasis agregado] Extremo normativo sobre el cual la Sala Superior no emitió ningún análisis pese a encontrarse vinculado a la controversia de fondo. **10.2.** Estando a lo expuesto, la Sala Superior, al no tomar en cuenta los argumentos y medios probatorios admitidos durante el proceso, lo cual resultaba fundamental para realizar el análisis vinculado al fondo de la controversia, dejó incontestados los agravios planteados en el recurso de apelación interpuesto por la empresa recurrente y que fueron descritos en la parte expositiva de la sentencia de vista. Por lo mismo, en atención a los aspectos doctrinales y jurisprudenciales evocados en el considerando tercero de la presente ejecutoria suprema, se desprende de la revisión integral de la sentencia materia de casación que la resolución judicial impugnada ha transgredido el derecho a la prueba y al debido proceso, de acuerdo al análisis efectuado de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento. El recurso de casación, pues, deviene fundado y corresponde declarar la nulidad de la sentencia de vista a fin de que la Sala Superior emita nuevo pronunciamiento atendiendo a los considerandos expuestos por este Tribunal

Supremo y en observancia del principio de doble instancia¹¹. **DÉCIMO PRIMERO:** Finalmente, estando a lo resuelto, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la recurrente en el escrito de su propósito. **III. DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado además por el artículo 397 del Código Procesal Civil, **RESOLVIERON: PRIMERO: DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Cal & Cemento Sur Sociedad Anónima**, por vulneración de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y, en consecuencia, **NULA la sentencia de vista** contenida en la resolución número veintidós, del veintidós de abril de dos mil dieciocho (fojas setecientos cuarenta y ocho a setecientos sesenta y cuatro). **SEGUNDO: DISPONER** que la Sala Superior de origen emita nuevo pronunciamiento atendiendo a las consideraciones expuestas en la presente ejecutoria suprema. **TERCERO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley; en los seguidos por Cal & Cemento Sur Sociedad Anónima contra el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Yaya Zumaeta. SS. YAYA ZUMAETA, CABELLO MATAMALA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, CORANTE MORALES.

- ¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.
- ² MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de Derecho Procesal Civil, Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ³ DE PINA, Rafael (1940). Principios de derecho procesal civil. México D.F., Ediciones Jurídicas Hispano Americanas; p. 222.
- ⁴ El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:
[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.
- ⁵ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2011). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid Barcelona Buenos Aires, Marcial Pons; pp. 157-158.
- ⁶ GUZMÁN, Leandro (2013). Derecho a una sentencia motivada. Buenos Aires-Bogotá, Editorial Astrea; pp. 189-190.
- ⁷ IGARTUA SALAVERRIA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.
- ⁸ TARUFFO, Michele (2006). La motivación de la sentencia civil. Traducción de Lorenzo Córdova Vianello. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.
- ⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 7022-2006-PA/TC, del diecinueve de junio de dos mil siete; fundamentos 9 y 10.
- ¹⁰ Una decisión está internamente justificada si y sólo si entre las premisas utilizadas y la conclusión del razonamiento existe una conexión lógica (la conclusión se deduce lógicamente de las premisas, mediante un razonamiento válido).
- ¹¹ MARTÍNEZ, David (2007). Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa. Madrid, Marcial Pons; p. 39.
- ¹² CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Opinión Consultiva OC-9/87 Garantías Judiciales en Estados de Emergencia”, Publicada el diez de marzo de mil novecientos ochenta y siete; párr. 28.

C-2249333-54

CASACIÓN N° 17473-2023 LIMA

TEMA: REPARO POR EXCESO EN LA DEPRECIACIÓN DE BIENES DEL ACTIVO FIJO Y GASTOS DE EXPLORACIÓN

SUMILLA: 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; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En el caso, esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista ha aplicado extensivamente el inciso b) del numeral 3 del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que

dicha norma no exige que las maquinarias y equipos deben ser de uso exclusivo para la actividad minera y que deben tener la calidad de “necesarios e imprescindibles” para dicha actividad. En efecto, de conformidad con la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, no puede extenderse la aplicación de la norma a supuestos no contemplados por esta. Asimismo, tanto en la instancia administrativa como judicial, la administración no demostró que las maquinarias y equipos estuvieron destinados a una finalidad distinta a la actividad minera.

Por otro lado, la administración tributaria puede, en virtud de su facultad de fiscalización, solicitar la presentación y/o exhibición de documentación incluso de ejercicios prescritos, en tanto lo que se pretenda no sea la determinación de la obligación tributaria de dichos ejercicios, sino la determinación correcta de la obligación tributaria correspondiente a un ejercicio aún no prescrito, es decir, el deber del contribuyente de conservar la documentación subsistirá en la medida en la que se encuentre vinculada directa, lógica y temporalmente con el hecho fiscalizado. En ese sentido, en el caso, el requerimiento de la administración no vulnera en modo alguno el artículo 43 del Código Tributario ni el numeral 7 del artículo 87 del referido código. En efecto, la recurrente conocía que los documentos que dieron origen a los gastos de exploración (durante los años 1995 a 2005) tenían incidencia en ejercicios posteriores, por lo que tenía la obligación de conservar dicha documentación y/o reconstruirla y proporcionarla a la administración.

PALABRAS CLAVE: exceso de depreciación, gastos de exploración, impuesto a la renta empresarial, principio de causalidad, exhibición de documentación de ejercicios prescritos

Lima, veinte de setiembre 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 demandante **Compañía Minera Coimolache S.A.**, mediante escrito del once de mayo de dos mil veintitrés (folios 502-519 del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (folios 481-493), que confirmó la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número diez, del nueve de mayo de dos mil veintidós (folios 358 - 378), que declaró infundada la demanda respecto a las pretensiones principales y sus accesorias, e improcedente respecto a las pretensiones subordinadas y sus accesorias. Antecedentes Demanda Mediante escrito del veintidós de agosto de dos mil diecinueve (folios 60-99), la demandante **Compañía Minera Coimolache Sociedad Anónima** interpuso demanda contencioso administrativa. Señaló las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4019-1-2019, del 29 de abril de 2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, del 15 de abril de 2016, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por exceso en la depreciación de bienes del activo fijo, y, en consecuencia, se ordene al Tribunal Fiscal que emita un nuevo pronunciamiento, motivando adecuadamente su decisión. **Pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** En ejercicio del poder de plena jurisdicción, se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04019-1-2019, que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por exceso en la depreciación de bienes del activo fijo, realizando un correcto análisis de lo establecido en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Como consecuencia de lo anterior, solicita que el Juzgado declare que, en atención a su propia naturaleza y uso, corresponde aplicar la tasa de depreciación del 20 % a los bienes detallados por la SUNAT en el Anexo N° 3 del Resultado de Requerimiento N° 0122140003392 – “Detalle de activos fijos depreciados a mayor tasa que la permitida”. **Pretensión accesoria a la pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** Solicita que se ordene a la SUNAT o a cualquier funcionario competente de esta, devolver, de acuerdo con el artículo 38 del Código Tributario, todos los montos pagados indebidamente por concepto de regulación de impuesto a la renta del ejercicio 2011, intereses y multa emitida por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por el

supuesto exceso en la depreciación de bienes del activo fijo durante el ejercicio 2011, más los intereses de ley devengados desde la fecha de los pagos indebidos. **Segunda pretensión principal:** Solicita que el Juzgado, en ejercicio de plena jurisdicción, declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4019-1-2019, del 29 de abril de 2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por gastos de exploración no acreditados fehacientemente, realizando una correcta aplicación de los artículos 43 y 44 del Código Tributario; como consecuencia, se declare que la SUNAT se encuentra imposibilitada de solicitar documentación sustentatoria de los gastos de exploración respecto de los ejercicios 1995 al 2005, al ser prescritos.

Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal: Se ordene a la SUNAT devolver de acuerdo al artículo 38 del Código Tributario, todos los montos pagados indebidamente por concepto de regulación del impuesto a la renta del 2011, intereses y multas emitidas por supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por los supuestos gastos de exploración no acreditados fehacientemente, más los intereses de ley devengados desde la fecha de los pagos indebidos.

Pretensión subordinada a la segunda pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4019-1-2019, así como de la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011, por gastos de exploración no acreditados fehacientemente, por no haber valorado correctamente los medios probatorios; como consecuencia, el Juzgado deberá ordenar a la SUNAT que cumpla con efectuar la determinación de los gastos de exploración correspondientes a los ejercicios 1995 al 2005, estableciendo la obligación tributaria del impuesto a la renta del 2011 sobre base presunta, utilizando la información que se encuentra en su poder, los cruces de información y la valoración conjunta de los medios probatorios presentados por la empresa. Señala los siguientes argumentos: **Sobre la pretensión principal a)** Solicita la nulidad parcial de la Resolución N° 04019-1-2019, emitida por el Tribunal Fiscal el 29 de abril de 2019, que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, del 15 de abril de 2016, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por exceso en la depreciación de bienes del activo fijo por la contravención de lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por no encontrarse debidamente motivada. **b)** La accionante señala que el Tribunal Fiscal, con la emisión de la Resolución N° 04019-1-2019, no indicó las razones objetivas por las cuales el cuadro presentado por la accionante (donde detalló los bienes depreciados destinados a la actividad minera, su ubicación física en la empresa y el área a la que fueron destinados), no acreditaban que los mismos eran utilizados para la actividad minera. **c)** Asimismo, precisa que no se ha señalado en qué parte de la norma se señala que las maquinarias y equipos deben ser de uso exclusivo para la actividad minera y que deben tener la calidad de “necesarios e imprescindibles” para dicha actividad. Tampoco explicó qué documentos eran idóneos para provocar certeza en el Tribunal Fiscal respecto de la utilización de los bienes en el proceso productivo minero. La administración tributaria tampoco ha demostrado que los bienes observados hubieran sido destinados a una actividad distinta al giro del negocio (actividad minera). **Sobre la pretensión subordinada a la primera pretensión principal d)** En ejercicio de la plena jurisdicción, correspondería declarar la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04019-1-2019, que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por exceso en la depreciación de bienes del activo fijo, realizando un correcto análisis de lo establecido en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. **e)** La accionante señala que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no hace referencia ni a la exclusividad ni a la necesidad de los bienes para que estos puedan ser calificados como maquinaria y equipo utilizado para la actividad minera, pues dicha clasificación solo debe obedecer al uso al que se destina el activo respecto de las actividades mineras que realiza la empresa. **f)** Incluso —señala la accionante— el Tribunal Fiscal contradice un criterio anterior (Resolución del Tribunal Fiscal N° 351-2-1998), donde señaló que la tasa de depreciación debe responder a la naturaleza y el uso al cual se destina el activo, aun cuando se trate de un contribuyente que presta servicios a una minera. **g)** La SUNAT, mediante Informe N° 196-2006-SUNAT/2B0000, ha señalado que a fin de determinar la depreciación se debe tener en cuenta el uso que

se les da a los activos, por lo que resulta incorrecto que la SUNAT y el Tribunal Fiscal concluyan que se debe acreditar que los bienes observados deban —necesariamente— ser de uso exclusivo a la actividad minera y necesarios en la realización de las mismas a efectos de calificarlos como “maquinaria y equipo utilizados en la actividad minera”. **h)** La accionante presentó un cuadro donde consignó los equipos y maquinarias que son utilizados y se encuentran físicamente ubicados en lugares como el campamento de operaciones, el taller de mantenimiento, la planta, el laboratorio, el almacén, la garita de control, el campamento HLC. Asimismo, la accionante señala que ha demostrado que dichos equipos y maquinarias son utilizados en las distintas áreas que conforman el proceso minero de la accionante, como son la planta de procesos, el área de medio ambiente, el campamento, el área de seguridad minera, el laboratorio químico, mantenimiento mecánico, entre otros. **i)** Por último, refiere que, con escrito del 22 de abril de 2019, la accionante presentó distintas fotografías donde demostraba que los equipos y maquinarias detallados en el Anexo N° 3 eran utilizados para la actividad minera de Coimolache. En tal sentido, solicita al Juzgado que, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, realice el análisis de los bienes detallados en el Anexo N° 3, verificando, en atención a su propia naturaleza, el uso que la accionante les ha asignado en las distintas áreas productivas de la actividad minera y la ubicación física de los mismos. Con ello, podrá determinar que les corresponde una tasa de depreciación correspondiente al 20%, al tratarse de equipos y maquinarias destinadas a la actividad minera. Sobre la pretensión accesoria a la pretensión subordinada a la primera pretensión principal **j)** Solicita que se ordene a la SUNAT o a cualquier funcionario competente de esta, devolver, de acuerdo con el artículo 38 del Código Tributario, todos los montos pagados indebidamente por concepto de regulación de impuesto a la renta del ejercicio 2011, intereses y multa emitida por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por el supuesto exceso en la depreciación de bienes del activo fijo durante el ejercicio 2011, más los intereses de ley devengados desde la fecha de los pagos indebidamente. **Sobre la segunda pretensión principal k)** En ejercicio de la plena jurisdicción, se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04019-1-2019, que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, en lo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por gastos de exploración no acreditados fehacientemente, realizando una correcta aplicación de los artículos 43 y 44 del Código Tributario. **l)** En la medida que la SUNAT se encuentra imposibilitada de solicitar documentación sustentatoria de los gastos de exploración respecto de los ejercicios 1995 al 2005, al ser periodos prescritos, la accionante señala que, siguiendo el criterio establecido por la Corte Suprema, la solicitud de presentación de documentación correspondiente a operaciones que datan de los ejercicios 1995 al 2005 no resulta procedente, toda vez que Coimolache no se encontraba en obligación de mantener la información referente a dichos periodos. **m)** Respecto a la documentación sustentatoria referida a los gastos de exploración realizada en los ejercicios 1995 al 2005, la facultad de fiscalización de la SUNAT se encontraba prescrita y, en consecuencia, la accionante, de conformidad con lo señalado por el numeral 7 del artículo 87 y la disposición única final de la Ley N° 27788, no estaba obligada a presentar la referida información y/o documentación solicitada. **Sobre la pretensión accesoria a la segunda pretensión principal n)** Se ordene a la SUNAT o a cualquier funcionario competente de esta, devolver, de acuerdo con el artículo 38 del Código Tributario, todos los montos pagados indebidamente por concepto de regulación de impuesto a la renta del ejercicio 2011, intereses y multa emitida por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por los supuestos gastos de exploración no acreditados fehacientemente, más los intereses de ley devengados desde la fecha de los pagos indebidamente. **Sobre la pretensión subordinada a la segunda pretensión principal o)** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04019-1-2019, así como de la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por gastos de exploración no acreditados fehacientemente, por la supuesta contravención de lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por supuestamente no haber valorado correctamente los medios probatorios, así como la información que posee la administración tributaria. **p)** La accionante señala que el Tribunal Fiscal no ha tenido en consideración que para enero

de 2010 (fecha en que Coimolache debía efectuar la reconstrucción de la documentación), sus proveedores no se encontraban en obligación de mantener dicha información (de los periodos 1995 a 2005), pues se trata de obligaciones prescritas. Añade que los contribuyentes tienen la obligación de mantener la información tributaria y contable durante un periodo de 5 años, conforme a lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario. **q)** Asimismo, la documentación presentada por Coimolache (entregada oportunamente a la SUNAT) acreditaba la inversión en que incurrió para explotar el proyecto minero Tantauatay, pues otorgaba a la SUNAT indicios razonables de la fehaciencia de los gastos de exploración; no puede negarse que, para llegar a la etapa de la ejecución del proyecto, Coimolache ha tenido que efectuar los gastos propios de las etapas de búsqueda del mineral. **r)** Por último, resulta incongruente el razonamiento de la SUNAT, que ha sido validado por el tribunal administrativo en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4019-1-2019, al desconocer los gastos de exploración pero atribuir ingresos a Coimolache, cuando en ambos casos, conforme a la documentación presentada en la fiscalización, no se contaba con los documentos que permitieran conocer de forma directa dichos conceptos y con ello verificar el hecho generador y la cuantía del tributo; en otras palabras, no cabía determinar la obligación tributaria sobre base cierta, por lo que correspondía que se determine (tanto para los ingresos como para los gastos) sobre base presunta. **Contestaciones de la demanda** El veinte de setiembre de dos mil diecinueve, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (fojas 200-2013). Señala los siguientes fundamentos: **Sobre la pretensión principal a)** Señala que la asignación de una tasa de depreciación diferenciada (20%) para maquinarias y equipo utilizados por actividades minera, petrolera y de construcción, constituye un tratamiento diferenciado que implica una ventaja respecto a la maquinaria y equipo de actividades distintas a aquellas. Siendo que la finalidad de dicho tratamiento es justamente compensar el mayor desgaste que sufren estos activos por su uso en este tipo de actividades, en consecuencia, resulta errada la interpretación sugerida por la demandante, al asumir que cualquier maquinaria o equipo pueda acceder a esta depreciación mayor por el simple hecho de estar ubicado en la zona de trabajo. En rigor, se trata de una norma de excepción, limitada al supuesto de utilización en la actividad minera y, por ello, la interpretación no puede ser irrestricta, como mal pretende la actora. **b)** En ese sentido, acoger una tesis como la expuesta por la demandante sí implicaría vulnerar el segundo párrafo de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. En esa lógica, era necesario que la ahora demandante demostrase que los bienes depreciados estuvieron destinados a la actividad minera propiamente dicha; no ha ocurrido así en el presente caso, lo que justifica que la depreciación realizada no fuese admitida por la administración. **c)** Asimismo, respecto a que el colegiado no explica las razones objetivas para desestimar las pruebas presentadas por la recurrente, dicha afirmación queda desvirtuada frente al hecho innegable de que la ahora demandante en su oportunidad no sustentó la utilización de dichos bienes en la actividad minera propiamente dicha. **Sobre la pretensión subordinada a la pretensión principal d)** Señala que ha quedado acreditado que la norma reglamentaria establece un tratamiento diferenciado, es decir, una excepción con una tasa mayor de depreciación a las maquinarias y equipos utilizados a la actividad minera propiamente dicha, lo que no fue demostrado por la actora. **Sobre la segunda pretensión principal e)** Señala que el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario dispone que los administrados deberán conservar los libros y registros, llevados en el sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que están relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito. **f)** El deber de conservar la documentación persistirá en la medida que ella se encuentre vinculada directa, lógica y temporalmente con el hecho fiscalizado. En ese sentido, el requerimiento de la administración no vulnera en modo alguno el artículo 43 del Código Tributario ni el numeral 7 del artículo 87 del referido código, en tanto en cuanto dicho requerimiento resulta razonable a la luz de las normas tributarias, máxime si la actora conocía que los documentos que dieron origen a los gastos por exploración (durante los años 1995 a 2005) tenían incidencia en ejercicios posteriores, por lo que, en cumplimiento de los deberes previstos en los numerales 5, 6 y 7 debía conservar dicha documentación y proporcionarla a la administración, deberes que se conciben con el deber de

contribuir que tiene cada contribuyente. **g)** En el caso de pérdida o destrucción por siniestro, la recurrente tenía el deber de reconstruir la documentación conforme lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 234-2006-SUNAT; sin embargo, en el momento de ocurrido el hecho no se advierten acciones de la demandante orientadas a tal fin, por lo que se advertiría su falta de diligencia al respecto. **Sobre la pretensión subordinada a la segunda pretensión principal a)** Señala que en la resolución demandada, el colegiado ha realizado un análisis de cada medio probatorio ofrecido por la demandante, y tras una valoración conjunta y razonada se advierte que ninguno de ellos acredita el dicho de la demandante. Así, respecto de las actas de sesión de directorio, estas no acreditan la efectiva realización de las operaciones efectuadas desde el ejercicio 1995 a 2005, que originaron la amortización de intangibles por gastos de exploración que fueron diferidas al ejercicio fiscalizado. De modo similar, las copias de estados financieros auditados, copia de resolución directoral, documento de factibilidad, informes sobre resultados de gestión, entre otros documentados, precisados en las páginas 21 a 24 de la resolución del Tribunal Fiscal impugnada, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia del gasto. **b)** Finalmente, en el presente caso, no se configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 63 del Código Tributario, pues el reparo obedece a la falta de fehaciencia del gasto por exploración, por lo que carece de objeto lo afirmado por la contribuyente. El veinte de setiembre de dos mil diecinueve, 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 155-194) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. Señala los siguientes argumentos: **Respecto de la primera pretensión principal a)** Si bien el Tribunal Fiscal no analizó cada uno de los 335 equipos y maquinarias detallados en el Anexo N° 3 del Resultado de Requerimiento N° 0122140003392, sino únicamente escogió como referencia el potenciómetro PH-METROHANDYLAB PH11 para su análisis, ello responde al hecho de que el cuadro presentado por la propia demandante en el procedimiento de fiscalización no explicaba el uso exclusivo de cada bien a efectos de demostrar que era necesario para el desarrollo de la actividad minera de la empresa demandante; no se advierte, entonces, de qué forma o para qué actividad minera fueron utilizados los 335 equipos maquinarias. **b)** En ese sentido, es evidente que la demandante, pese a tener la carga de la prueba, no sustentó cuál era la relación de cada equipo y maquinaria con la actividad minera a efectos de acreditar que le correspondía el porcentaje máximo del 20%. Por tanto, a los activos fijos observados les resultaba aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente al 10 % conforme ha considerado la administración tributaria y no la tasa del 20 % aplicada por la demandante, por lo que no se verifica una indebida motivación de la Resolución N° 04019-1-2019 por parte del Tribunal Fiscal. Respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal, refiere que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 351-2-98, el Tribunal Fiscal ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo. **c)** Siendo así, la demandante debía demostrar que los bienes depreciados habrían estado destinados a la actividad minera, es decir, que resulten necesarios e imprescindibles para el desarrollo de la actividad minera en los emplazamientos en superficie o subterráneo. De la revisión del registro de activos fijos, así como del Anexo 1.3 del Requerimiento N° 0122140003392, el cual recoge la información proporcionada por la demandante, se aprecia que, a efectos de determinar el importe de la depreciación de diversos bienes de la cuenta contable 336 - "Equipos diversos", la demandante aplicó la tasa del 20%. **Respecto a la segunda pretensión principal d)** Señala que, a pesar de que el periodo se encuentre prescrito, la administración tributaria puede solicitar información en la medida que tenga influencia en la determinación del periodo no prescrito. Por tanto, los contribuyentes deberían conservar información que se encuentre vinculada con la obligación tributaria en la medida que el tributo no se encuentre prescrito. Tomando en cuenta que nos encontramos ante un reparo por amortización de intangibles por no haberse acreditado su realización en el 2011 y siendo que tiene relación con varios ejercicios anteriores, resulta conforme a derecho que la SUNAT haya solicitado dicha información a efectos de analizar el citado reparo. **Respecto a la pretensión subordinada a la segunda pretensión principal e)** Señala que, del análisis conjunto de la documentación citada, se advierte que la documentación proporcionada por la demandante no resulta suficiente para sustentar la fehaciencia del gasto materia de observación,

dado que no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria mínima que acreditase la realización de las operaciones registradas como gastos de exploración del proyecto Tantahuatay correspondientes a los años 1995 a 2005. **f)** Así, en caso la administración tributaria se encuentre imposibilitada de conocer con precisión la magnitud de la obligación tributaria por un hecho imputable al contribuyente, la determinación de los tributos deberá realizarse sobre base presunta, siempre que se acredite el acaecimiento de alguna o algunas de las causales de presunción del artículo 64 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Esto no ha ocurrido en el caso de autos, por lo que carece de sustento el argumento de la demandante. **Sentencia de primera instancia** Mediante resolución número diez, del nueve de mayo de dos mil veintidós (folios 358-378), 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 las pretensiones principales y sus accesorias, e improcedente respecto de las pretensiones subordinadas y sus accesorias, con base en los fundamentos siguientes: **RESPECTO DEL REPARO DE DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES DEL ACTIVO FIJO DETERMINADOS EN EXCESO [...]** 6. Se aprecia del acto impugnado que al valorar el cuadro sobre los 335 activos, el Tribunal Fiscal estableció que únicamente obraba información sobre: "detalle del valor y fecha de adquisición, el cálculo de depreciación al inicio y durante el ejercicio, porcentaje de depreciación empleado, ubicación del bien y área asignada" MAS NO de qué forma o para qué actividad minera fueron utilizados, y estos últimos aspectos se resolvían conforme al inciso b) del Artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo 194-99-EF. Por lo tanto, no se aprecia defecto de motivación en la Resolución del Tribunal Fiscal 04019-1-2019. Es decir, la parte demandante NO EXPLICO si el uso exclusivo del bien esta destinado o no para el desarrollo de la actividad minera, y si lo estaba tampoco menciono en qué forma o para qué actividad en específico. Solo si estaba destinado ese bien para la actividad minera, el porcentaje de depreciación hubiera sido el 20%. 7. Si lo que pretende la accionante es que el Tribunal Fiscal consigne el análisis de cada uno de los activos fijos (en total los 335), lo único que se hubiera logrado es hacer referencia en cada uno de ellos de lo mismo, ya que todos los activos, al igual que el citado como ejemplo, tienen la misma información en el cuadro, lo que se puede verificar de fojas 1627 a 1634 del expediente administrativo 8. No corresponde a la SUNAT ni al Tribunal Fiscal señalar qué medios probatorios deben ofrecerse para acreditar determinados hechos (como es que los activos de qué forma o para qué actividad minera fueron utilizados), ya que la Administración se rige por el principio de legalidad por el cual solo puede realizar lo que le está facultado por la norma legal, y en ese sentido no puede recomendar medios probatorios a ofrecer pues podría incurrir en un caso en realizar actuaciones fuera de sus competencias. De otro lado, la SUNAT no tiene la obligación de recabar ni sustituir en la carga probatoria del contribuyente (ahora accionante), pues bajo el principio de verdad material corresponde que la Administración "verifique" los hechos que sustentan su decisión, lo que no equivale a recabar medios probatorios que el accionante debió ofrecer en el procedimiento administrativo. [...] **RESPECTO DE LA SEGUNDA PRETENSION PRINCIPAL [...]** 13. En el caso concreto, la accionante señaló que los gastos de exploración (inversión en la exploración "Tantahuatay") del ejercicio 2011, comprendía desembolsos en los años 1995 a 2011, por S/ 101 746 761. 25, no obstante, la accionante señaló que se ha producido la pérdida de la documentación de los años 1995 a 2005. La documentación referida a gastos efectuados en los años 1995 a 2005, han tenido incidencia en la obligación tributaria del ejercicio 2011, por tanto correspondía conservar la documentación cuando la Administración Tributaria le requirió sustente la realidad de los gastos realizados en los años 1995 a 2011 al relacionarse a los gastos de exploración "Tantahuatay". 14. Independientemente que se señale que la documentación esté extraviada o perdida por un caso fortuito (incendio en el almacén donde supuestamente estaban las documentaciones referidos a los 1995 a 2005), correspondía a la actora el rehacer o reconstruir los libros y registros pero no ha acreditado de forma fehaciente que lo haya hecho, menos aun se ha demostrado cuáles han sido los esfuerzos para rehacer dicha documentación para determinar si era posible o no su reconstrucción, en caso de que exista fehaciencia de que dicha documentación se haya destruido específicamente por el incidente de un incendio. [...] **Sentencia de vista** La sentencia de vista contenida en la resolución número

diecisiete, del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (folios 481-493), emitida por la Sexta 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 diez, del nueve de mayo de dos mil veintidós (folios 358-378), que declaró infundada la demanda respecto de las pretensiones principales y sus accesorias, e improcedente respecto de las pretensiones subordinadas y sus accesorias. Señala los siguientes fundamentos: CUARTO.- GASTOS POR DEPRECIACIÓN Dentro de éste contexto, era carga de la accionante acreditar que los bienes observados, sirvan o estén destinados a la actividad minera, solo así se justificaría que dentro de la relación que se cuestiona, se encuentren bienes como “televisor de 21”, alcoholímetro digital portátil, destructora de documentos, cámara digital, radio portátil, manta de calentamiento” solo por citar algunos y a modo de ejemplo. En tal contexto, se advierte de fojas 118 a 125 del Tomo 7 del expediente administrativo digitalizado, el cuadro de detalle de los activos fijos depreciados que la actora presenta durante la fiscalización, a efectos de sustentar que dichos equipos y maquinarias eran utilizadas para la actividad minera, de cuyo contenido se observa que éste solo consigna como datos: el valor y fecha de adquisición, depreciación al inicio del ejercicio, porcentaje de depreciación del ejercicio, ubicación y área donde está ubicado el bien; lo cual no resulta suficiente para determinar que dichas maquinarias y equipos fueron utilizados de forma exclusiva por la actividad minera, ya que el hecho de estar ubicados en la zona de trabajo minero no basta para que estos sean calificados dentro del rubro “Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera”; por lo que al no haber presentado la actora, otros medios probatorios que sustenten que dicha maquinaria y equipos eran utilizados efectivamente para la actividad minera, correspondía que la Administración le atribuya a los mismos la tasa de depreciación del 10%, correspondiente a “otros bienes del activo fijo”. Siendo de considerar el último párrafo del inciso b) del numeral 3 del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹, que establece: “Tratándose de maquinaria y equipo, incluyendo los cedidos en arrendamiento, procederá la aplicación del porcentaje previsto en el numeral 3 de la tabla contenida en el primer párrafo cuando la maquinaria y equipo haya sido utilizada durante ese ejercicio exclusivamente para las actividades minera, petrolera y de construcción.”. Por consiguiente, el Tribunal Fiscal no ha incurrido en nulidad, al confirmar lo resuelto por la Administración Tributaria, por lo que debe desestimarse el agravio referido por la actora en dicho extremo, confirmándose así, la pretensión subordinada de la primera pretensión principal. Asimismo, de la lectura de la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada, tampoco se advierte que este órgano colegiado y la Administración Tributaria hayan incurrido en una interpretación extensiva del inciso b) del numeral 3 del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como alega la actora, puesto que solo han aplicado al caso en concreto, lo establecido en el inciso b) del numeral 3 del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que dicho argumento también debe ser desestimado. SÉPTIMO.- GASTOS DE EXPLORACIÓN NO ACREDITADOS FEHACIENTEMENTE. OCTAVO.- Asimismo, respecto al agravio referido a que la SUNAT si consideraba que la documentación proporcionada por la empresa no constituía indicio suficiente y razonable de la fehaciencia de los gastos por exploración y no podía determinar la obligación tributaria sobre base cierta, debió determinarla sobre base presunta. Debe señalarse que en el caso de autos, atendiendo que la fiscalización efectuada sobre el Impuesto a la Renta del 2011 concluyó con la expedición de los valores derivados del reparo por gastos no fehacientes correspondientes al proyecto Exploración Tantauatay por el período 1995 al 2005, ello se sustentó en el supuesto del inciso 1) del artículo 63° del Código Tributario; no siendo factible que se desdoble la fiscalización a efectos de determinar alguno de los supuestos del artículo 64° del cuerpo legal acotado. En relación al agravio que la Corte Suprema en la Casación 1136-2009, ha establecido que es improcedente solicitar a los contribuyentes información respecto a periodos prescritos, por lo que la empresa ya no tenía la obligación de mantener su documentación de los ejercicios 1995 al 2005, cuando la facultad de fiscalización de la SUNAT se encontraba prescrita, vulnerándose con ello, el artículo 43° del Código Tributario. Ante tal argumento, cabe precisar, que en el presente caso, la Administración Tributaria ha llevado a cabo la fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y en razón a ello y por su incidencia en el mismo, solicitó documentación que sustentara los gastos del proyecto minero que se remonta a 1995 y culminan en el

2011, siendo que no fueron presentado los correspondientes al período de 1995 al 2005. Situación que está fuera de los argumentos de la casación propuesta, dado que el fundamento que corresponde, es la precisada en el considerando séptimo, en el que precisa que la reapertura de una nueva fiscalización, por un período ya fiscalizado, debería de hacerse dentro del plazo de prescripción y no fuera de este. Como podrá apreciarse, no resulta factible comparación y menos aplicación alguna respecto a la citada casación que determina falta de asidero al agravio formulado. [...] **Antecedentes administrativos a)** Mediante carta de presentación y requerimiento, la administración tributaria inició a la recurrente, **Compañía Minera Coimolache S.A.**, un procedimiento de fiscalización respecto de sus obligaciones tributarias relacionadas con el impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2011. **b)** Como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la SUNAT reparó la renta neta imponible del impuesto a la renta del citado ejercicio, respecto de los siguientes conceptos: **i)** depreciación de bienes del activo fijo, determinados en exceso y **ii)** gastos de exploración no acreditados fehacientemente. En tal sentido, procedió a emitir la Resolución de Determinación N° 012-003-0060675 y la Resolución de Multa N° 012-002-0025367. **c)** La recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores emitidos. Asimismo, la administración tributaria, mediante Resolución de Intendencia N° 0150140012404/SUNAT, del 15 de abril de 2010, declaró infundado el mencionado recurso de reclamación presentado por la recurrente. **d)** Contra la precitada resolución de Superintendencia, la recurrente interpuso recurso de apelación, el cual fue resuelto mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 04019-1-2019, del 29 de abril de 2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012404/SUNAT, la misma que es objeto de nulidad en el presente proceso, en el extremo referido a los reparos por exceso en la depreciación de bienes del activo fijo y gastos por exploración no acreditados fehacientemente. 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 interpuesto —**a)** contravención del principio de reserva de ley, regulado en los artículos 74 y 118 (inciso 8) de la Constitución Política del Perú y las normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario; **b)** transgresión de los artículos 43 y 87 (inciso 7) del Código Tributario, que regulan los plazos de prescripción—, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas citadas al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda respecto a las pretensiones principales y sus accesorias, e improcedente respecto a las pretensiones subordinadas y sus accesorias. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del uno de agosto de dos mil veintitrés (folios 65-74 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, **Compañía Minera Coimolache S.A.**, por las siguientes causales: **a)** Contravención del principio de reserva de ley, regulado en los artículos 74 y 118 (inciso 8) de la Constitución Política del Perú y las normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario **b)** Transgresión de los artículos 43 y 87 (inciso 7) del Código Tributario, que regulan los plazos de prescripción **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 entendido, 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 ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que 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, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamento 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 planteadas por la recurrente**

SEGUNDO. Contravención del principio de reserva de ley, regulado en los artículos 74 y 118 (inciso 8) de la Constitución Política del Perú y las normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario 2.1. Para proceder con el análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega: **Constitución Política del Estado**

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 118.-** Corresponde al Presidente de la República: [...] 8. Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones. Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N° 133-2013-EF **NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY** Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias. Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas. En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. **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. **2.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: **a)** La recurrente señala que, en virtud del principio de reserva de ley, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no puede imponer o crear, modificar o derogar tributos, o establecer una exoneración que la propia

Ley del Impuesto a la Renta no haya establecido. **b)** Añade que, del literal f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se especifica que los equipos o maquinarias — susceptibles de ser depreciados — deban ser utilizados de forma exclusiva para la actividad minera; sin embargo, el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se establece un supuesto específico no contemplado en la acotada ley, esto es, que los equipos o maquinaria utilizados para la actividad minera, deben ser de uso exclusivo de esta actividad y no de actividades conexas o complementarias. **c)** La Sala Superior convalida la posición del Tribunal Fiscal y la del Juzgado, por lo que se afecta directamente el principio de reserva de ley, puesto que no puede sustentar su decisión en un requisito no previsto en la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, se acredita la infracción expresa de lo dispuesto en el literal f) del artículo 37 de dicha ley. Principio de causalidad para la deducción de gastos **2.3.** 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 Renta⁴ 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, [...]. **2.4.** Asimismo, la tercera disposición final de la Ley N° 27356⁵ 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 inciso l) de dicho artículo; entre otros. **2.5.** En la doctrina, sobre el principio de causalidad, García Mullin⁶ 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. **2.6.** Con relación al principio de causalidad, la Sentencia de Casación N° 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: [...] Precísase 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 l), 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. **2.7.** 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. **2.8.** 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. **2.9.** En este sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora⁷, 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. **2.10.** 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. La exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles no

supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos no exigidos por la ley. Sobre el principio de legalidad y reserva de ley **2.11.** Sobre el contenido del principio de legalidad en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: Expediente N° 02835-2010-PA/TC 33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad. [...] **2.12.** De otro lado, sobre el contenido del principio de legalidad y de reserva de ley, el Tribunal Constitucional afirma lo siguiente: **Expediente N° 2302-2003-AA/TC 32.** [...] En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución. 33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración —entre otros— de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation” —es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el artículo 74 de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos. 34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo; así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivo solo puede realizarlo mediante decreto legislativo. 35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia. La regulación del hecho imponible en abstracto —que requiere la máxima observancia del principio de legalidad—, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). [...] **2.13.** No obstante, el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria no tiene una visión unívoca en la doctrina constitucional. En este sentido, pueden entenderse como principios con una configuración distinta, como establece el Tribunal Constitucional⁶, o como un solo principio, en el que la reserva de ley puede ser entendida como una concreción del principio de legalidad⁹; o como una técnica de redacción de disposiciones constitucionales en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley¹⁰. **2.14.** A partir del principio de legalidad - reserva de ley, esta Sala Suprema establece las siguientes reglas¹¹: **a)** Son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias. **b)** La norma que establece los elementos del tributo debe determinar con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo. **c)** Solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria. **d)** El requisito de precisión y claridad en las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas. **e)** No se vulneran los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella. **2.15.** Asimismo, debemos señalar que el principio de

legalidad - reserva de la ley en materia tributaria tiene asignado el cumplimiento de cuatro funciones¹²: **a)** Desde una perspectiva democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*nullum tributum sine lege* o *no taxation without representation*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos. **b)** Cumple una función de carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes. **c)** Preserva la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o el tratamiento uniforme para los contribuyentes. **d)** Preserva el principio de seguridad jurídica. La certeza del derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta. Interpretación de las normas tributarias (normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario) **2.16.** Con relación a la interpretación de las disposiciones tributarias, el texto de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario precitado, refiere lo siguiente: **i)** para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; **ii)** mediante interpretación, no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. **2.17.** Dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, Guastini¹³ refiere que, con la palabra “interpretación”, nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto (calificación que luego da fundamento a la solución o a la propuesta de solución de una controversia específica). En este mismo sentido, debemos señalar también —de acuerdo con Tarello— que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso), y otras al resultado o producto de tal actividad¹⁴. **2.18.** En el ámbito tributario, existen diversos métodos de interpretación de las normas; no obstante, en un Estado constitucional de derecho, estos métodos, técnicas o criterios de interpretación de las disposiciones normativas o leyes, no pueden contravenir la Constitución Política del Estado, los principios y los derechos fundamentales. **2.19.** En este escenario, la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación, supone observar los siguientes requisitos: **a)** Respecto a la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica¹⁵. **b)** La interpretación de esta disposición normativa debe efectuarse en concordancia con el principio de reserva de la ley previsto por la norma IV del título preliminar del Código Tributario precitado y por el propio Tribunal Constitucional¹⁶, en cuanto la potestad de crear tributos, establecer sanciones o extender disposiciones tributarias es una atribución que la debe ejercer el Poder Legislativo (directamente o mediante delegación al Poder Ejecutivo) y no el Poder Judicial mediante una actividad interpretativa. **c)** Asimismo, a través de la creación judicial del derecho, en los casos de conflictos normativos y/o de lagunas normativas, no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. **Análisis del caso concreto 2.20.** Según el punto 2.1 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0000375, la administración reparó el exceso de depreciación de activos fijos del ejercicio 2011 por el monto de S/. 202,867.00 (doscientos dos mil ochocientos sesenta y siete soles con cero céntimos), al establecer que el porcentaje de depreciación límite que correspondía aplicar era 10 % y no el 20 % utilizando

por la recurrente, toda vez que dicho porcentaje corresponde a maquinaria y equipo utilizado para la actividad minera. **2.21.** Asimismo, la recurrente señala que los activos fijos reparados no califican como otros bienes (muebles, enseres y equipos de oficina), sino que son maquinarias y equipos utilizados para la actividad minera, por lo que se deben depreciar con la tasa del 20 %. **2.22.** Al respecto, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que son deducibles “las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados”. **2.23.** Asimismo, el artículo 38 de la precitada norma precisa que “El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley”. **2.24.** El inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece lo siguiente: Para el cálculo de la depreciación se aplicará las siguientes disposiciones: [...] b) Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE DEPRECIACIÓN ANUAL DE HASTA UN MAXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91.	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

[...]Tratándose de maquinaria y equipo, incluyendo los cedidos en arrendamiento, procederá la aplicación del porcentaje previsto en el numeral 3 de la tabla contenida en el primer párrafo cuando la maquinaria y equipo haya sido utilizada durante ese ejercicio exclusivamente para las actividades minera, petrolera y de construcción. **2.25.** Ahora bien, con relación al reparo por exceso en la depreciación de activos fijos, la sentencia de vista concluyó que, sobre los equipos y maquinarias que eran utilizados para la actividad minera, la empresa solo consigna como datos los siguientes: el valor y fecha de adquisición, la depreciación al inicio del ejercicio, el porcentaje de depreciación del ejercicio, la ubicación y el área donde está ubicado el bien; lo cual no resulta suficiente para determinar que dichas maquinarias y equipos fueron utilizados de **forma exclusiva por la actividad minera**, ya que el hecho de estar ubicados en la zona de trabajo minero no basta para que estos sean calificados dentro del rubro “maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera”. **2.26.** En ese sentido, la sentencia de vista concluyó que la recurrente no presentó otros medios probatorios que sustenten que dicha maquinaria y equipos eran utilizados efectivamente para la actividad minera. Por lo tanto, señaló que correspondía que la administración le atribuya a los mismos la tasa de depreciación del 10%, correspondiente a “otros bienes del activo fijo”. Asimismo, la sentencia de vista cita el último párrafo del inciso b) del numeral 3 del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁷ que señala que, tratándose de maquinaria y equipo, incluyendo los cedidos en arrendamiento, procederá la aplicación del porcentaje previsto en el numeral 3 de la tabla contenida en el **primer párrafo cuando la maquinaria y equipo haya sido utilizada durante ese ejercicio exclusivamente para las actividades minera, petrolera y de construcción.** **2.27.** Asimismo, se verifica que la SUNAT y el Tribunal Fiscal consideran que, para que los bienes del activo fijo constituyan equipos o maquinarias utilizadas por la actividad minera, deben ser de uso exclusivo de la referida actividad y no de actividades conexas o complementarias, y necesarios e imprescindibles para el desarrollo de dicha actividad. **2.28.** Asimismo, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 4019-1-2019, del 29 de abril de 2019, concluyó lo siguiente: Que de las definiciones y normas recogidas, puede sostenerse que la maquinaria es el conjunto de máquinas accionadas por cualquier fuente de energía, que el equipo es el aparato para para un fin determinado; y, que la aplicación del del porcentaje de depreciación del 20% por el

uso de dichas máquinas y equipos a que se refiere el numeral 3 del Inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta corresponden a tal utilización en la actividad minera propiamente dicha, establecida como tal en el literal a) del artículo 2 del Decreto Supremo No. 055-2010-EM. antes citado, y no las actividades complementarias a estas, definidas como conexas en el inciso b) del mismo artículo. En ese sentido, correspondía a la recurrente demostrar que los bienes depreciados habrían estado destinados a la actividad minera, esto es, que resulten necesarios e imprescindibles para el desarrollo de la actividad minera en los emplazamientos en superficie o subterráneo. **2.29.** Al respecto, esta Sala Suprema verifica que, de la interpretación conjunta del literal f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del reglamento de dicha norma, no es posible concluir que las maquinarias y equipos cuya depreciación se pretende deben ser de uso exclusivo e imprescindibles para la actividad minera. **2.30.** En tal sentido, esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista ha aplicado extensivamente el inciso b) del numeral 3 del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que dicha norma no exige que las maquinarias y equipos deben ser de uso exclusivo para la actividad minera y que deben tener la calidad de “necesarios e imprescindibles” para dicha actividad. En efecto, de conformidad con la norma VIII del título preliminar del Código Tributario no puede extenderse la aplicación de la norma a supuestos no contemplados por esta. De otro lado, tanto en la instancia administrativa como judicial, la administración no demostró que las maquinarias y equipos estuvieron destinados a una finalidad distinta a la actividad minera. **2.31.** Sin perjuicio de lo antes señalado, esta Sala Suprema verifica inconsistencias en la valoración probatoria realizada por la sentencia de vista, en tanto basó sus conclusiones en el análisis realizado por el Tribunal Fiscal respecto de algunos equipos depreciados y extendió su conclusión a 335 bienes del activo fijo; en efecto, no se advierte un análisis valorativo sobre la naturaleza y funcionalidad de cada uno de los bienes incluidos en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003392 - “Detalle de activos fijos depreciados a mayor tasa que la permitida”. **2.32.** Por todo lo antes señalado, esta Sala Suprema concluye que la recurrente acreditó que los bienes observados por la SUNAT califican como maquinarias y equipos utilizados para la actividad minera; por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta, corresponde que se les aplique la tasa del 20 %. **2.33.** Por lo tanto, la infracción normativa del principio de reserva de ley debe ser declarada **fundada. Actuación en sede de instancia** **2.34.** En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de primera instancia —que declaró infundada la demanda respecto de las pretensiones principales y sus accesorias, e improcedente respecto de las pretensiones subordinadas y sus accesorias—, y, reformándola, declarar fundada en parte la demanda respecto de la primera pretensión principal. En consecuencia, se declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4019-1-2019, del 29 de abril de 2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, del 15 de abril de 2016, en el externo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 por exceso en la depreciación de bienes del activo fijo. Asimismo, se ordena al Tribunal Fiscal que emita un nuevo pronunciamiento tomando en cuenta los argumentos expuestos en esta ejecutoria suprema. **TERCERO. Transgresión de los artículos 43 y 87 (numeral 7) del Código Tributario, que regulan los plazos de prescripción** **3.1.** Citemos los dispositivos normativos cuya infracción se alega: **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 87.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS** Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: 7. Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito. **3.2.** Como argumentos que sustentan

las infracciones normativas, los recurrentes señalan lo siguiente: **a)** La recurrente indica que la materia controvertida no versa sobre la acreditación de la fehaciencia de los gastos de exploración; por el contrario, lo que correspondía era determinar si la administración tributaria se encontraba legalmente facultada para requerir información de los periodos prescritos, específicamente, documentación relativa a los años 1995 a 2005, vinculada a los gastos de exploración reparados. **b)** Agrega que era relevante verificar si la empresa demandante estaba obligada a presentar la documentación solicitada por el periodo mencionado (que abarca los años 1995 a 2005); motivo por el cual, se debe tener en cuenta el plazo de prescripción que tiene el contribuyente para almacenar, archivar y conservar los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. **c)** Alega que, en virtud de lo establecido en el inciso 7 del artículo 87 del Código Tributario, y considerando que la fiscalización respecto del impuesto a la renta del ejercicio 2011 se llevó a cabo en el año 2015, la empresa demandante solo tenía la obligación de almacenar, archivar y conservar la información solicitada desde el año 2010 en adelante. No obstante, independientemente de ello, se presentó documentación sustentatoria de los gastos de exploración desde el año 2006 en adelante. **d)** Finalmente, argumenta que, indistintamente de si se probó o no que en los almacenes de la empresa Ransa Comercial Sociedad Anónima ocurrió un incendio en el año dos mil nueve —lugar donde se almacenaba toda la documentación contable y tributaria de la demandante—, lo cierto es que ya no existía obligación alguna de conservar la documentación solicitada por la SUNAT. **3.3.** Al respecto, antes de analizar las infracciones normativas, es pertinente hacer referencia al principio de la sana crítica o la apreciación razonada de los medios probatorios. La valoración de los medios probatorios en el ámbito tributario no constituye un hecho ajeno a la administración tributaria ni al órgano jurisdiccional, en cuanto dichos medios son los instrumentos que permiten establecer si las afirmaciones o enunciados en la determinación tributaria efectuada por el deudor son verdaderos o están fundados en bases cognoscitivas suficientes y adecuadas, a fin de que se consideren como verdaderos. Refiere Taruffo¹⁸ al respecto: En esta perspectiva, la prueba cumple con su función epistémica porque se configura como el instrumento procesal que típicamente es útil a los jueces para descubrir y conocer la verdad en torno a los hechos de la causa. Específicamente, la prueba es el instrumento que provee al juez la información que necesita para establecer si los enunciados sobre los hechos se fundan en cimientos cognoscitivos suficientes y adecuados al fin de que se consideren como verdaderos. La función de la prueba es, entonces, racional porque se ubica en el interior de un procedimiento racional de conocimiento y está dirigida a la formulación de juicios de verdad fundados en una justificación racional. **3.4.** De esta manera, en un escenario administrativo o jurisdiccional, en el supuesto de que el conflicto radique en los hechos (questio facti), las afirmaciones o declaraciones del deudor tributario requieren ser acreditadas y esta carga recae usualmente en quien declara los hechos como ciertos y, en todo caso, en quien está en mejor posición para acreditar las afirmaciones realizadas. La valoración de estos medios probatorios no constituye un acto cuya valoración esté previamente determinada por el legislador o por la íntima convicción de los jueces; sino que constituye un proceso racional donde el juez o el órgano de la administración exponen sus razones o justifican las conclusiones que deriven del análisis de los medios probatorios. Así, refiere el Código Procesal Civil: **Código Procesal Civil Artículo 197.** Valoración de la prueba. Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada [...]. **3.5.** Esta Sala Suprema debe señalar que esta disposición normativa está vinculada a establecer la función racional que deben cumplir los medios probatorios en la formulación de juicios de verdad y en su justificación; sin embargo, no ha prescrito un método o algún procedimiento que nos permita arribar a este sistema de valoración. La doctrina, no obstante, admite que en el sistema de la sana crítica o de apreciación razonada de los medios probatorios, la justificación de los hechos puede ser realizada mediante dos técnicas: la analítica y la globalizadora: [...] De todos modos, no siempre se motiva (o justifica) con la precisión y exhaustividad indicadas. Cabe diferenciar en principio dos grandes técnicas o estilos de motivar: uno analítico y el otro globalizador. La técnica analítica entiende que la motivación ha de estructurarse en una exposición pormenorizada de todas las pruebas practicadas, del valor probatorio que se les ha asignado y de toda la cadena de inferencias que ha conducido finalmente a la decisión. La técnica globalizadora, en cambio, consiste, grosso modo, en

una exposición conjunta de los hechos, en un relato, una historia que los pone en conexión en una estructura narrativa. ¹⁹ **3.6.** En ese sentido, la denuncia a la vulneración de este principio debe suponer una actuación arbitraria o irracional del juzgador en el proceso de valoración de los medios probatorios. Esta afirmación, en consecuencia, deja de lado los cuestionamientos de las partes a los enunciados o las conclusiones sobre hechos (questio facti) en que no se advierte una actuación arbitraria, carente de toda justificación razonable del juzgador. **3.7.** En el caso, la materia en controversia radica en determinar si se encuentran acreditados de manera fehaciente los gastos de exploración de la unidad minera Tantahuatay, calificados como intangibles por la actora. En ese sentido, esta Sala Suprema debe analizar si la documentación presentada por esta permite comprobar los desembolsos de los ejercicios 1995 a 2005 que fueron distribuidos a partir del periodo de agosto 2011. **3.8.** Al respecto, esta Sala Suprema verifica que la recurrente, ante requerimientos de la administración para que sustente la fehaciencia de los gastos de exploración, señaló que la documentación sustentatoria fue siniestrada en el año 2009, en los almacenes de la empresa Ransa Comercial S.A., que contrató para fines de custodia de su información. **3.9.** Aunado a lo antes expuesto, esta Sala Suprema verifica que la Sala Superior detalló determinados medios probatorios que fueron reconstruidos por la recurrente después del citado siniestro: - Carta del 28 de diciembre de 2009, emitida por la actora y dirigida a la administración, en la que se comunica el incendio en el local de Ransa Comercial S.A. - Formalización de denuncia por siniestro realizada por Ransa Comercial S.A. (fojas 1127 y 1128 del tomo 5). - Copia simple del contrato suscrito con Ransa Comercial S.A. para custodia de documentos (fojas 1068 a 1092 del tomo 5). - Cartas emitidas por la actora el 20 y 22 de mayo de 2015, dirigidas a sus proveedores, para confirmar si las facturas contabilizadas conforme a los anexos adjuntos concuerdan con sus registros (fojas 1074 a 1087 del tomo 5). - Contratos de consultoría (fojas 890 a 892, 907 y 908 del tomo 4). - Contrato de crédito del 26 de febrero de 2004, para servicios turísticos, pasajes y paquetes aéreos (fojas 912 y 913 del tomo 4). - Contrato de alquiler de instrumentos topográficos y geodésicos (foja 855 del tomo 4). - Convenio de participación en el financiamiento del mantenimiento vial de la carretera Bambamarca-Chota (fojas 856 a 889 y 918 a 925 del tomo 4). - Copias de declaraciones juradas del impuesto a la renta de 1993 a 2004 (fojas 732 a 796, tomo 3 y 4). - Acta de sesión de directorio (fojas 644 a 731 del tomo 3). - Estados financieros al 31 de diciembre de los años 1996, 1997, 2002, 2003, 2004 y 2005, con dictamen de auditores independientes en la etapa preoperativa (fojas 797 a 854 del tomo 4). - Estudio de Factibilidad - Proyecto Minero Tantahuatay (fojas 212 a 521 de los tomos 1, 2 y 3). **3.10.** Al respecto, la sentencia de vista concluyó que los medios probatorios precitados, como las denuncias, la carta de comunicación a la SUNAT, así como el contrato de custodia de documentación en almacenes de RANSA no constituyen documentación que sustente de manera fehaciente los gastos de exploración deducidos, toda vez que no se trata de documentos que evidencien la realización de las operaciones efectuadas con sus proveedores, sino la existencia del siniestro, lo que no constituye punto controvertido en el caso materia de análisis. **3.11.** Asimismo, con relación a las cartas remitidas a sus proveedores, solicitándoles las copias de la documentación, la sentencia de vista señaló que no constituyen evidencia del actuar oportuno de la apelante en su obligación de realizar diligencias y actividades conducentes a recuperar evidencias de la información siniestrada, sobre todo considerando la implicancia de los desembolsos destinados a la constitución de un activo intangible que tendría sus efectos en ejercicios posteriores como gastos de amortización de los mismos. **3.12.** Respecto a los estados financieros presentados por la actora, así como los contratos de consultoría, de alquiler de instrumento topográfico, actas de sesión de directorio y los estudios de factibilidad, la sentencia de vista señaló que tampoco constituyen documentación que acredite la fehaciencia de los gastos reparados, puesto que, del tenor de los mismos, no se evidencia referencia alguna específica a los gastos de exploración observados, o que estos hayan sido comprobados de manera fehaciente. **3.13.** Del análisis de la sentencia de vista, esta Sala Suprema advierte que la documentación presentada por la recurrente no refutan suficientemente el reparo a los gastos de exploración realizado por la administración tributaria. En efecto, la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones registradas como gastos de exploración del proyecto Tantahuatay en los periodos comprendidos entre 1995 a 2005; por lo tanto, el

reparo en dicho extremo no puede ser levantado. **3.14.** De otro lado, la recurrente alega que la materia controvertida no versa sobre la acreditación de la fehaciencia de los gastos de exploración y, por el contrario, correspondía determinar si la administración tributaria se encontraba legalmente facultada para requerir información de los periodos prescritos, específicamente, documentación relativa a los años mil novecientos noventa y cinco a dos mil cinco, vinculada a los gastos de exploración reparados. **3.15.** Al respecto, de conformidad con el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, es deber del administrado almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas. **3.16.** Adicionalmente, en la Sentencia de la Casación N° 03955-2021 Lima, de esta Sala Suprema, se ha emitido pronunciamiento respecto a la posibilidad de que la administración tributaria requiera documentación de un periodo prescrito, en la medida que el tributo materia de fiscalización no se encuentre prescrito. En ese sentido, corresponde que la contribuyente presente toda la documentación que permita sustentar el valor histórico de los bienes y los antecedentes de las operaciones que constituyen hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que se encuentren relacionadas a estas. **3.17.** Por tanto, la administración tributaria puede en virtud de su facultad de fiscalización solicitar la presentación y/o exhibición de documentación incluso de ejercicios prescritos, en tanto lo que se pretenda no sea la determinación de la obligación tributaria de dichos ejercicios, sino la determinación correcta de la obligación tributaria correspondiente a un ejercicio aún no prescrito, es decir, es el deber del contribuyente de conservar la documentación persistirá en la medida que ella se encuentre vinculada directa, lógica y temporalmente con el hecho fiscalizado. **3.18.** En el caso, la recurrente conocía que los documentos que dieron origen a los gastos de exploración (durante los años 1995 a 2005) tenían incidencia en ejercicios posteriores, como el acotado, por lo que tenía la obligación de conservar dicha documentación y/o reconstruirla y proporcionarla a la administración. En ese sentido, en el caso, el requerimiento de la administración no vulnera en modo alguno el artículo 43 del Código Tributario ni el numeral 7 del artículo 87 del referido código, en tanto la recurrente tenía la obligación de conservar y/o reconstruir la documentación que se encontraba vinculada directa, lógica y temporalmente con el ejercicio fiscalizado. **3.19.** Por las consideraciones expuestas, corresponde declarar **infundadas** las infracciones normativas denunciadas por la recurrente. **DECISIÓN** Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Compañía Minera Coimolache S.A.**, mediante escrito del once de mayo de dos mil veintitrés (folios 502-519). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (folios 481-493), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda respecto de las pretensiones principales y sus accesorias, e improcedente respecto de las pretensiones subordinadas y sus accesorias— y, **REFORMANDOLA, DECLARARON FUNDADA EN PARTE la demanda respecto de la pretensión principal**; en consecuencia, **se declara** la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4019-1-2019, del 29 de abril de 2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012404, del 15 de abril de 2016, en el extremo referido al reparo del impuesto a la renta del ejercicio 2011 **por exceso en la depreciación de bienes del activo fijo**, y **se dispone** que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución en atención a los argumentos expuestos en esta ejecutoria suprema. Asimismo, **CONFIRMARON** la sentencia de primera instancia en lo demás que contiene. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, en los seguidos por **Compañía Minera Coimolache S.A.** contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar, SS. YAYA ZUMAETA, BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMLA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR.**

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

- ² HITTERS, Juan Carlos. 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 Decreto Supremo N° 179-2004-EF
- ⁵ Publicada en el diario oficial El Peruano el 18 de octubre de 2000.
- ⁶ GARCÍA MULLIN, Juan Roque (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo; p. 122.
- ⁷ **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.
- ⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2302-2003-AA/TC, del trece de abril de dos mil cinco.
- ⁹ Así, refiere Romero-Flor:
En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley.
ROMERO-FLOR, Luis María (2013). "La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario". En Dixi, Vol. 15, N° 18; p. 52.
https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi_1397319032revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1
- ¹⁰ Sobre los significados del principio de reserva de la ley, la Corte Constitucional colombiana ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-507/14:
La expresión reserva de ley tiene varios significados o acepciones, en primer lugar se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Sólo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales. En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo). Y en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos. Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser "delegadas" mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser "deslegalizadas", esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.
- ¹¹ Se resume lo expuesto por la Corte Constitucional colombiana en la Sentencia C-891/12.
- ¹² ROMERO-FLOR, op. cit., p. 53
- ¹³ GUASTINI, Ricardo (2015). "Interpretación y construcción jurídica". En Isonomía, N° 43, p. 12.
- ¹⁴ Por ejemplo, en enunciados del tipo "Tal disposición es ambigua de modo que requiere interpretación", la palabra "interpretación" denota evidentemente una actividad (podría ser sustituida por el sintagma "actividad interpretativa"). Por el contrario, en enunciados del tipo "De tal disposición el Tribunal de Casación hace una interpretación restrictiva", la misma palabra claramente denota no una actividad, sino más bien su resultado, es decir, un significado. La "interpretación" en cuanto actividad es un proceso mental. La "interpretación" en cuanto producto de tal proceso es más bien un discurso. Las distinciones que siguen se refieren a la interpretación en cuanto actividad o proceso.
Tarello Citado por GUASTINI, Ibidem, p. 13.
- ¹⁵ Regla contenida en el numeral 5.4.5 del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 6619-2021, del doce de enero de dos mil veintitrés.
- ¹⁶ Sentencia recaída en el Expediente N° 02835-2010-PA/TC:
33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo nullum tributum sine lege, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.
Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.
- ¹⁷ Incorporado por el artículo 12 del Decreto Supremo N° 219-2007-EF, publicado el 31 de diciembre de 2007 y vigente a partir del 01 de enero de 2008.

- ¹⁸ TARUFFO, Michelle (2013). Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos, México D.F.: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; p. 101.
- ¹⁹ GASCÓN ABELLÁN, Marina (s.f.). "La prueba Judicial: valoración racional y motivación". <https://cmappublic2.ihmc.us/rid=1MYBL04CF-7G0W1S-47L8/Prueba%20Gascon.pdf>

C-2249333-55

CASACIÓN N° 17763-2023 LIMA

TEMAS: APOORTE POR REGULACIÓN – PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE COMPRESIÓN

SUMILLA: La venta de gas natural, ya sea por empresa productora y/o por la empresa importadora, está gravada con el aporte por regulación conforme a la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM. Sin embargo, en el caso concreto, se verifica que no existe compraventa de gas natural y lo que se configura es una prestación de servicios por compresión, conforme a la naturaleza del servicio contratado.

PALABRAS CLAVE: venta de gas natural, servicio de compresión, relatividad del principio de reserva de ley, aporte por regulación

Lima, veinticinco de septiembre de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA: La causa número diecisiete mil setecientos sesenta y tres guion dos mil veintitrés, Lima; en audiencia virtual pública llevada a cabo en la fecha; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente Sentencia: **1. Objeto del recurso de casación.** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante, **Hunt Oil Company of Peru LLC - Sucursal del Perú**, ha interpuesto recurso de casación el quince de mayo de dos mil veintitrés (fojas mil seiscientos treinta y cuatro a mil setecientos doce del expediente judicial electrónico), contra la **sentencia de vista** contenida en la resolución número dieciséis, del veintisiete de abril de dos mil veintitrés (fojas mil seiscientos seis a mil seiscientos veinticinco), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca la sentencia de primera instancia**, contenida en la resolución número nueve, del diecisiete de enero de dos mil veintitrés (fojas mil cuatrocientos cincuenta y siete a mil cuatrocientos setenta y cinco), que **declaró fundada en parte la demanda; y, reformándola, declara infundada la demanda en todos sus extremos. 2. Causales por las que se ha declarado procedente el recurso de casación.** Mediante auto calificatorio del dos de agosto de dos mil veintitrés (fojas ciento veintidós a ciento treinta y tres del cuaderno de casación), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Hunt Oil Company of Peru LLC - Sucursal del Perú**, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, vulnerando el derecho a un debido proceso en su manifestación de la debida motivación de las resoluciones judiciales.** Sostiene que la sentencia de vista ha incurrido en un vicio de nulidad por falta de motivación, al no haber emitido pronunciamiento debidamente fundamentado sobre las razones por las cuales considera que los argumentos que fueron planteados por HUNT OIL COMPANY OF PERU L.L.C. SUCURSAL DEL PERÚ no son válidos para el caso en concreto y no haber desarrollado con un mínimo de detalle las razones que justifican su decisión. Agrega que la Sala Superior ha concluido, sin mayor acreditación ni desarrollo, sustentándose sólo en la glosa consignada en las facturas emitidas a Transportadora de Gas del Perú Sociedad Anónima (TGP) que indican "consumo de gas", que HUNT OIL COMPANY OF PERU L.L.C. SUCURSAL DEL PERÚ habría transferido la propiedad y, por ende, vendido a TGP el fuel gas. En efecto, la Sala Superior no ha emitido pronunciamiento alguno respecto a qué hecho configura u origina la existencia de la obligación asumida por HUNT OIL COMPANY OF PERU L.L.C. SUCURSAL DEL PERÚ de transferir la propiedad del gas a favor de TGP, y tampoco indica cómo se ha verificado la transferencia de la referida propiedad sobre el fuel gas, esto es, no indica ni acredita qué hecho ha originado la transferencia real o ficta de la referida propiedad sobre el fuel gas. Argumenta, además, que la Sala Superior ha omitido pronunciarse sobre las razones por las cuales el criterio desarrollado en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC no sería aplicable al caso, y que tampoco se ha emitido pronunciamiento sobre el desarrollo cronológico que la empresa recurrente ha efectuado para identificar todos y cada uno de los Decretos Supremos que han sido emitidos regulando la Ley N° 27332,

en los cuales se visualiza que el Aporte por Regulación no se aplicó a todos los sujetos que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Osinergrmin, sino que se aplicó únicamente a aquellos sujetos que el Decreto Supremo establecía caso por caso, de manera particular. **b) Infracción normativa por inaplicación indebida de los artículos 901, 902 y 947 del Código Civil.** Sostiene que son claras las diferencias entre el servicio de compresión y la compraventa de gas natural, siendo la más importante el hecho que, en el servicio de compresión, las partes no tienen interés alguno en el gas natural o fuel gas que es utilizado para la prestación del servicio de compresión, el único interés para estas es que exista la energía suficiente para que se produzca la entrega del gas natural; distinto es el caso de la compraventa de gas, donde el interés de las partes es que el gas natural vendido tenga la calidad adecuada y la cantidad necesaria para su uso o consumo, así como que sea entregado en el punto y volumen acordado; entonces, no resulta arreglado a ley que la Sala Superior ampare la pretensión del Osinergrmin en el extremo que el consumo de gas natural utilizado para prestar el servicio de compresión, esto es el fuel gas, sea considerado como una venta sujeta al pago del aporte por regulación. Indica también que ninguna de las partes involucradas, en la prestación del servicio de compresión, han manifestado voluntad alguna ni de transferir ni de adquirir la propiedad del fuel gas. En ese sentido, si no ha existido título, ya que ninguna de las partes se ha obligado a transferir la propiedad de fuel gas, y tampoco ha existido modo, pues ninguna de las partes ha manifestado su voluntad de transferir la propiedad del fuel gas y menos de adquirir dicha propiedad, ¿Cómo es posible que se haya efectuado una transferencia de propiedad del bien mueble denominado fuel gas? Pues esto no es posible, ya que el fuel gas no ha sido objeto de venta. Agrega que el hecho gravado con el aporte por regulación al Osinergrmin es la venta de gas natural, entendiéndose por venta de un bien mueble, de acuerdo a la definición del Código Civil, a aquella operación en virtud de la cual el vendedor se obliga a transferir la propiedad del bien inmueble (título) y queda perfeccionada con la tradición o entrega del bien inmueble al comprador (modo), elementos que no concurrieron en el caso objeto de impugnación. **c) Infracción normativa por apartamiento indebido de la Sentencia de Casación N° 07725-2020, emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia.** Señala que la Sentencia de Casación mencionada indica expresamente que la contraprestación pagada por el gas natural consumido para prestar el servicio de compresión a favor de TGP no fue por la adquisición en propiedad de gas natural, no debiendo dicho concepto encontrarse gravado con el Aporte por Regulación. Agrega la Sala Suprema que de lo previsto en el contrato de gas natural suscrito con TGP, se concluyó que el verdadero contenido y alcances del contrato no representaron una venta de gas natural, sino del consumo (o autoconsumo) del gas utilizado para el funcionamiento de la planta con la que se prestó el servicio de compresión. **d) Infracción normativa por aplicación indebida del principio de reserva de ley reconocido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.** Señala que la Ley N° 27332 vulneró el principio de reserva de ley, al delegar sin ningún parámetro, restricción ni tope, la facultad de establecer vía reglamento el aspecto material y el sujeto pasivo del aporte por regulación. La situación descrita no hace más que evidenciar que, en el presente caso, se ha cumplido el peligro sobre el cual alertaba el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC, toda vez que se ha pretendido regular el sujeto pasivo del aporte por regulación mediante normas que ni siquiera tienen el carácter de norma reglamentaria de la citada contribución. Argumenta que bajo ninguna facultad acorde a Ley, un Decreto Supremo puede regular aspectos esenciales de un tributo, si es que la ley que lo creó no le confirió dicha facultad debidamente parametrada, como lo dispone la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, con lo cual es sencillo concluir que el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM no se encontraba legalmente facultado para regular el aspecto material y el sujeto pasivo del aporte por regulación, por lo que su actuación es contraria al principio de reserva de ley. Agrega que queda evidenciado que la infracción normativa incide directamente sobre la decisión contenida en la sentencia de vista, toda vez que la Sala Superior ha omitido motivar adecuadamente las razones jurídicas por las cuales desconoce que el principio de reserva de ley ha sido vulnerado, pues la Ley N° 27332 permitió la regulación vía reglamento no solo de la alícuota, sino también del sujeto pasivo, conforme ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el mencionado Expediente N° 3303-2003-AA/TC, precisamente sobre las normas que