

OS/CD, de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú y de la norma X del título preliminar del Código Tributario. **11.11.** En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista, que confirma la sentencia de primera instancia; y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de primera instancia, emitida con resolución número contenida en la resolución número diez del treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y reformándola, declarar fundada la pretensión principal y las dos pretensiones accesorias a la principal de la demanda. Asimismo, carece de pronunciamiento la primera y segunda pretensión subordinada y accesorias a la subordinadas; en consecuencia, se debe declarar nula la Resolución de Tribunal Fiscal N° 02505-2-2020, del seis de marzo de dos mil veinte, en el extremo que confirmó la Resolución de Gerencia de Administración y Finanzas N° 278-2018-OS/GAF, que desestimó el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Multa N° 81-2017-RM-OS-ADIN a N° 91-2017-RM-OS-ADIN; por lo que se dispone que, el Tribunal Fiscal emita nueva resolución ordenando al Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería, de ser el caso la devolución de los montos pagados por el recurrente más los intereses a la fecha de devolución efectiva. **DECISIÓN:** Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 396 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, **ARUNTANI S.A.C.**, mediante escrito del quince de diciembre de dos mil veintidós, (fojas setecientos tres a ochocientos cincuenta y tres). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete del veintiocho de noviembre de dos mil veintidós (fojas seiscientos ochenta y cinco a seiscientos noventa y seis), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temáticas Tributarias y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número diez del treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la pretensión principal y las dos pretensiones accesorias a la pretensión principal de la demanda; en consecuencia nula la Resolución de Tribunal Fiscal N° 02505-2-2020, del seis de marzo de dos mil veinte, en el extremo que confirmó la Resolución de Gerencia de Administración y Finanzas N° 278-2018-OS/GAF, que desestimó el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Multa N° 81-2017-RM-OS-ADIN a N° 91-2017-RM-OS-ADIN; por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por **ARUNTANI S.A.C** contra el **Tribunal Fiscal y el Ministerio de Economía y Finanzas** sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente**, la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. **SS. BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA**

- ¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.
- ² HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- ³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ⁴ Ibidem, p. 359.
- ⁵ Constitución Política del Perú
Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
[...]
5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.
- ⁶ Código Procesal Civil
Artículo 50.- Deberes
Son deberes de los Jueces en el proceso:
[...]
6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.
Artículo 122.- Las resoluciones contienen:
[...]
3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.
- ⁷ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial
Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

- ⁸ Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.
- ⁹ Publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial El Peruano.
- ¹⁰ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158.
- ¹¹ GUZMÁN, Leandro (2013). *Derecho a una sentencia motivada*. Buenos Aires, Astrea; pp. 189-190.
- ¹² IGARTUA SALAVERRIA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.
- ¹³ TARUFFO, Michele (2006). La motivación de la sentencia civil. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.
- ¹⁴ ATIENZA, Manuel (1991). Las razones del derecho. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales; p. 61.
- ¹⁵ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.
- ¹⁶ IGARTUA SALAVERRIA, op. cit., p. 26
- ¹⁷ publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis
- ¹⁸ Artículo sustituido por el artículo 1 de la Ley N° 28964, publicada el veinticuatro de enero dos mil siete.
- ¹⁹ Publicada en el diario oficial El Peruano el veintitrés de enero de dos mil catorce
- ²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0606-2004-AA/TC, del veintiocho de junio de dos mil cuatro, fundamento jurídico.
- ²¹ Sentencia 0606-2004-AA/TC, fundamento 2

C-2253813-12

CASACIÓN N° 36227-2022 LIMA

TEMA: DEVENGO DEL INGRESO POR DERECHO DE LLAVE

SUMILLA: En el contrato de arrendamiento, se cede temporalmente un bien a cambio de una renta; en el derecho de llave, se otorga el acceso de privilegio a un determinado bien que puede generar beneficios económicos, ya sea por la clientela, por la ubicación del lugar, por el prestigio de que se goza, entre otros. Los pagos retribuyen prestaciones diferentes y los ingresos de ambos conceptos no tienen la misma naturaleza. Los ingresos por derecho de llave establecidos en los contratos de arrendamiento se reconocen cuando se devengan, esto es, cuando los arrendatarios accedieron a los beneficios o privilegios por la cesión de los derechos de llave, y siendo que el beneficio se obtuvo a la suscripción de los contratos de arrendamiento, lo cual fue en el año dos mil quince, correspondía que los importes de los ingresos sean reconocidos en el ejercicio dos mil quince y no diferidos a ejercicios posteriores.

PALABRAS CLAVE: devengado, derecho de llave, contrato de arrendamiento

Lima, veinte de julio de dos mil veintitrés.

QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTOS: La causa número treinta seis mil doscientos veintisiete - dos mil veintidós, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Administradora Jockey Plaza Shopping Center Sociedad Anónima**, mediante escrito del doce de septiembre de dos mil veintidós (fojas tres mil seiscientos veintiuno del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la **sentencia de vista** contenida en la resolución número dieciocho, del veinticuatro de agosto de dos mil veintidós (fojas tres mil cuatrocientos sesenta y tres), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temáticas Tributarias y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **que confirmó la sentencia apelada de primera instancia**, contenida en la resolución número doce, del veintiséis de abril de dos mil veintidós (fojas tres mil ciento ochenta y uno), **que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. I.1. ANTECEDENTES I.1.1 DEMANDA** Con fecha once de marzo de dos mil veintiuno, la Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. interpone demanda contencioso administrativo (fojas tres) contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07223-1-2020, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140014814, que declaró infundado el recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0099914, emitida por el impuesto a la renta del ejercicio

dos mil quince. **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140014814, así como de la Resolución de Determinación N° 012-0 03-0099914, y en consecuencia se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda con la correcta determinación de la obligación tributaria vinculada al impuesto a la renta del ejercicio dos mil quince. **Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se reconozca la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil quince realizada y que consta en la declaración jurada presentada por la compañía por dicho tributo y periodo, con motivo del tratamiento otorgado al reconocimiento de ingresos por el derecho de llave. **1.1.2 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA** El Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, por sentencia emitida mediante resolución número doce, de fecha veintiséis de abril del dos mil veintidós (fojas tres mil ciento ochenta y uno), declara infundada la demanda en todos sus extremos. **Fundamentos:** **a)** Respecto a que la resolución de determinación no se encuentra debidamente motivada, que el Tribunal Fiscal resolvió en contra de su jurisprudencia y que la resolución impugnada vulneró la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos por convalidar el Requerimiento N° 0122180002377, que fue notificado con anterioridad a que surta efectos el Resultado de Requerimiento N° 0122180002323; argumenta el Juez que estos hechos no han sido cuestionados por la contribuyente en el procedimiento contencioso-tributario, por lo que han adquirido la calidad de cosa decidida. Sin perjuicio de lo mencionado, señala que la motivación por remisión que hiciera el Juzgado se halla conforme al numeral 6.2 del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, y a lo señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 00966-2007-AA/TC. Con relación a que el Tribunal Fiscal resolvió en contra de su jurisprudencia, lo que vulneró los principios de predictibilidad y de igualdad (seguridad jurídica), señala que las resoluciones del Tribunal Fiscal carecen de efecto vinculante para el órgano jurisdiccional. Y, respecto a que el Requerimiento N° 0122180002377 y el Resultado del Requerimiento N° 0122180002323 fueron notificados la misma fecha, dieciocho de octubre de dos mil dieciocho, argumenta el Juzgado que, conforme al principio de trascendencia, el acto es válido si habiendo cumplido su propósito resulta válido. En el caso, la recurrente ha observado una conducta procesal activa mediante la interposición de sus recursos de reclamación y apelación, por lo que no se advierte que se haya vulnerado su derecho a defensa. **b)** Respecto al cambio de criterio en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07223-1-2020, argumenta el Juez que el análisis del tribunal administrativo está en la línea de lo resuelto por la administración tributaria en la Resolución de Intendencia N° 0150140014814, pues ambas analizan la oportunidad del devengamiento de los derechos de llave, por lo que no se advierte contravención del artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al no haber modificación del reparo acotado por la administración tributaria. **c)** Respecto al devengo del derecho de llave, argumenta el Juez que los ingresos del arrendamiento son los montos que recibe el arrendador como retribución por ceder el uso del activo —en este caso, el local comercial— durante un periodo determinado. El derecho de llave no se encuentra dentro del concepto de arrendamiento, ya que aquel retribuye la cesión temporal de un intangible por el acceso a un negocio en marcha, a la clientela, al prestigio del centro comercial, entre otros, por lo que ambos retribuyen prestaciones diferentes. Argumenta que los ingresos del arrendamiento se reconocen como ingresos en forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento; sin embargo, en el derecho de llave, el devengo se reconoce a la celebración de los contratos de arrendamiento, como aparece de la cláusula décimo segunda, ya que desde el primer día los arrendatarios tienen a su disposición el prestigio, la ubicación, la clientela y todos los beneficios inherentes a un intangible. Asimismo, argumenta el Juez que, de acuerdo al párrafo 20 de la Norma Internacional de Contabilidad 18, la prestación ha sido ejecutada totalmente a la fecha del balance; y que el resultado de la transacción ha sido estimado con fiabilidad al estar pactado en los contratos y la empresa recibió los beneficios en la fecha en que se pactaron los pagos del derecho de llave. Asimismo, afirma que el grado de terminación de la transacción en la fecha del balance fue medido con fiabilidad, toda vez que en esa oportunidad la transacción ya había sido ejecutada íntegramente. En ese sentido, los ingresos por derecho de llave debieron ser reconocidos cuando se devengaron, de acuerdo al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; ello ocurrió en el ejercicio dos mil quince y no corresponde que el devengo sea diferido a futuros

ejercicios. **1.1.4 SENTENCIA DE VISTA** La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima emite la sentencia de vista con resolución número dieciocho, del veinticuatro de agosto de dos mil veintidós, que confirma la sentencia emitida con resolución número doce, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **Fundamentos a)** Argumenta la Sala Superior que la Resolución de Determinación N° 012-003-0099914 cumplió con identificar los resultados de los requerimientos, que expresaron el motivo de los reparos formulados en el procedimiento de fiscalización. Dicho acto administrativo se encuentra debidamente motivado y no se evidencia que se hubiese ocasionado vulneración flagrante del derecho a defensa que asiste a la accionante, en tanto tuvo expedita la posibilidad de cuestionar los reparos formulados por la SUNAT mediante el procedimiento contencioso-tributario. **b)** Respecto a la vulneración de la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, debido a que el Requerimiento N° 0122180002377 fue notificado antes que surta efectos la notificación del Resultado de Requerimiento N° 0122180002323, argumenta la Sala Superior que los requerimientos no dan por concluido el procedimiento de fiscalización, sino la resolución de determinación, que es la que agota el ejercicio de la facultad de fiscalización de la administración tributaria y por medio de la cual se comunica al deudor tributario el resultado de la fiscalización, conforme al artículo 76 del Código Tributario; por lo que no se advierte causal de nulidad. **c)** Respecto a la facultad de reexamen, argumenta la Sala Superior que el Tribunal Fiscal no modificó el fundamento del reparo formulado por la administración tributaria, toda vez que, al emitirse la Resolución de Intendencia N° 0150140014814/SUNAT y al resolverse el recurso de apelación con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07223-1-2020, el reparo fue analizado tomando como sustento la misma base legal y evaluando la oportunidad en que se devengaron los ingresos obtenidos por concepto de derecho de llave; por lo que el colegiado superior no advierte acaecimiento de causal de nulidad contra la Resolución N° 07223-1-2020 ni aprecia que la mencionada resolución hubiese sido emitida en contravención de la facultad de reexamen regulada en el artículo 127 del Código Tributario. **d)** Respecto al devengo de los ingresos, señala que el pago por concepto de derecho de llave se origina como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento, y basta la suscripción del contrato para que las entidades arrendatarias se encuentren jurídicamente obligadas a efectuar el pago por concepto de derecho de llave, sin que se haya estipulado alguna prestación adicional a cargo de la accionante o alguna condición de carácter suspensivo que difiera la exigibilidad de dicha retribución. Argumenta que el derecho de llave retribuye la oportunidad que tienen los arrendatarios de tener a disposición a la clientela que concurre al centro comercial administrado por la actora, constatándose que el mecanismo previsto para acceder a dicha situación de ventaja empresarial necesariamente conlleva la suscripción de un contrato de arrendamiento con Administradora Shopping Center Jockey Plaza S.A. El pago por derecho de llave no tiene dependencia económica ni jurídica con la merced conductiva que se abona como consecuencia de la ejecución del contrato de arrendamiento, debido a que son conceptos que no se encuentran asociados. La obligación del arrendatario de pagar el derecho de llave se sujeta a la suscripción del contrato de arrendamiento, sin que sea relevante la ejecución del contrato dentro del plazo previsto o si dicho contrato se resuelve, pues el arrendatario asume de forma íntegra el riesgo derivado del negocio desarrollado en los locales arrendados por la accionante. **e)** Argumenta la Sala Superior que el ingreso se devenga de forma instantánea y que no se trata de una prestación de ejecución continuada, ya que la obligación de efectuar dicha contraprestación nace con la celebración de cada contrato de arrendamiento. Señala que la normativa contable precisa que los ingresos deben ser reconocidos cuando sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y puedan ser medidos con fiabilidad, siendo el párrafo 13 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 18 el que establece que el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. Argumenta que los ingresos de derecho de llave no deben recibir el mismo tratamiento que resulta aplicable a los ingresos obtenidos por el arrendamiento de bienes inmuebles, por tratarse de transacciones separadas que retribuyen conceptos disímiles entre sí. Para resolver el caso no corresponde remitirse a la normativa contable que regula el reconocimiento de ingresos derivados de actividades de arrendamiento, como erróneamente postula la demandante,

en tanto los ingresos obtenidos por concepto de derecho de llave se devengan con independencia del plazo de duración de los contratos de arrendamiento, y dado que en cada contrato de arrendamiento se estableció el monto exacto que correspondía abonar por concepto de derecho de llave y se estipuló que la obligación de pagar dicha retribución se originaba como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento, tales ingresos se devengaron en el ejercicio dos mil quince, existiendo, a la suscripción de los contratos, probabilidad y fiabilidad con relación a la obtención de los ingresos por concepto de derecho de llave. **1.2 RECURSO DE CASACIÓN 1.2.1** Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A., con fecha doce de septiembre de dos mil veintidós (fojas tres mil seiscientos veintiuno), interpone recurso de casación. Sostiene que en la sentencia de vista se incurrió en las siguientes infracciones normativas procesales y materiales: **a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, así como del numeral 6 del artículo 50° y numeral 3 del artículo 122° del Código Procesal Civil.** Sostiene que la sentencia de vista incurre en motivación contradictoria e incongruente debido a que, por un lado, se limita a indicar que el ingreso por el derecho de llave se reconoce a la firma del contrato de arrendamiento (“con la suscripción de los contratos de arrendamiento”), mientras que, por otro lado, sostiene que los ingresos que se obtienen del derecho de llave se devengan “a partir de la suscripción del contrato de arrendamiento” (dando a entender que el devengo sería lineal). Asimismo, alega que la impugnada incurre en motivación aparente e insuficiente, pues si bien la Sala reconoce que planteó como agravio la nulidad de la sentencia de primera instancia por falta de motivación, no responde ninguno de los argumentos que sustentan dicha nulidad, observándose únicamente un párrafo a través del cual indica que no sería un “vicio trascendente”. Finalmente, sostiene que se incurre en falta de motivación, en razón a que la Sala Superior no se ha pronunciado sobre todos y cada uno de los agravios invocados en su recurso de apelación. **b) Inaplicación de los numerales 3 y 14 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, así como del artículo 197° del Código Procesal Civil.** Refiere que la Sala Superior confirma el reparo por ingresos diferidos, bajo el único argumento de que “en cada contrato de arrendamiento suscrito por la accionante, se advierte que el pago por concepto de derecho de llave se origina exclusivamente como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento” (basándose únicamente en la cláusula décimo segunda del contrato de arrendamiento), dejando de lado toda la documentación ofrecida por su parte, como informes jurídicos, informe económico contable, estados financieros auditados, así como las demás cláusulas del contrato, todos los cuales servían de sustento para acreditar que los ingresos por derecho de llave se devengaron de forma lineal. **c) Inaplicación de los artículos 77°, 103°, 129° del Código Tributario y de los artículos 3° y 6° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.** Sostiene que la sentencia de vista desconoce que la Resolución de Determinación es nula porque no expresa los motivos determinantes y fundamentos del reparo por diferimiento de ingresos. **d) Inaplicación del artículo 2° de la Constitución Política del Perú y del numeral 1.15 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General.** Manifiesta que se vulneran los principios de igualdad y predictibilidad (seguridad jurídica), al confirmar la sentencia de primera instancia que desconoce la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal, relativa a que las resoluciones de determinación deberán expresar por escrito los motivos determinantes y fundamentos del reparo, así como las disposiciones que la amparen, lo que no se podrá tener como cumplido cuando la resolución se remita a un resultado de requerimiento. **e) Inaplicación del artículo 16° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 106° del Código Tributario.** Argumenta que la sentencia de vista desconoce que todos los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria surtirán efectos o gozarán de eficacia desde que la notificación surte sus efectos (teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos). **f) Inaplicación del artículo 127° del Código Tributario.** Indica que la Sala Superior convalida el cambio de fundamento en que incurrió el Tribunal Fiscal, ya que: a) la Administración Tributaria precisó que se habrían diferido los ingresos por derecho de llave, bajo el argumento de que este derecho no puede incluirse como parte de los “ingresos procedentes de los arrendamientos operativos” al ser un intangible; y, b) el Tribunal Fiscal confirma el reparo por diferimiento de ingresos bajo el argumento de que el contrato de arrendamiento no contenía una cláusula de “devolución del derecho de llave”, por lo que el derecho de

llave se agotaría con la celebración del contrato. Además, la Sala Superior no ha tomado en cuenta que el Juzgado no solo convalidó la modificación del fundamento del reparo por parte del Tribunal Fiscal en sede administrativa, sino que incluso modificó este último (segundo cambio de fundamento), y con ello retornó al fundamento esgrimido por la Administración Tributaria. **g) Inaplicación del numeral 14 del artículo 2° y artículo 62° de la Constitución Política del Perú y los artículos 168°, 169°, 170°, 1148°, 1352°, 1356°, 1361°, 1362° y 1402° del Código Civil.** Sostiene que la Sala Superior no ha realizado una interpretación objetiva y completa de lo establecido en los contratos de arrendamiento y que atienda a la primacía de la voluntad de las partes contratantes. En efecto, el Colegiado ha concluido que en cada contrato de arrendamiento suscrito por la demandante se advertiría que el pago por concepto de derecho de llave se originaría como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento y, por ende, dicho ingreso se devengaría de forma instantánea, dado que no se trataría de una prestación de ejecución continuada, únicamente porque en la cláusula duodécima del contrato se establece que el pago se efectúa “por la celebración del contrato”. No obstante, la Sala Superior desconoce que, de acuerdo con lo dispuesto en el contrato, el pacto de derecho de llave se origina con motivo del arrendamiento (lo que denota accesoriedad), sin señalar en ningún extremo que se pagará a su firma; y es que, al ser un pacto paralelo, complementario, anexo al arrendamiento en sí, el pacto de pago de un derecho de llave se integra al reglamento contractual y forma parte de la vida de éste, y se mantiene exigible a favor del arrendatario por el mismo plazo. En efecto, lo señalado por la Sala modifica el entendimiento objetivo de la totalidad de los términos contractuales de los contratos de arrendamiento celebrados por la demandante y las empresas arrendatarias, toda vez que desconoce que: (i) el plazo de duración estipulado en la cláusula cuarta de los contratos de arrendamiento aplica a todas las obligaciones previstas en los contratos de arrendamiento; (ii) el pacto de derecho de llave es accesorio a la obligación principal (pacto de arrendamiento) conforme se establece en la cláusula décimo segunda de los contratos de arrendamiento; y, (iii) no se ha pactado expresamente un plazo distinto para estas obligaciones, por lo que es claro que el pacto del derecho de llave tiene naturaleza de ejecución continuada, el cual se debe prestar durante todo el plazo de los contratos de arrendamiento. **h) Inaplicación del artículo 200° de la Constitución Política del Perú.** Refiere que, asumir que el pacto de derecho de llave es una obligación de ejecución instantánea en los contratos de arrendamiento, supone que la obligación del arrendador se agota en la sola suscripción de tales contratos de arrendamiento. Sin embargo, esta hipótesis no responde a una lógica elemental, que consiste en preguntar ¿qué pagó el acreedor y a qué se obligó el deudor?, si consideramos que la obligación del derecho de llave, por el lado del deudor, es solo pagar el derecho de llave, y, por el lado del acreedor, solo firmar los contratos de arrendamiento, es claro que se desconoce el carácter oneroso de este pacto. **i) Interpretación errónea del literal a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.** Alega que, en función a una interpretación equivocada, la Sala Superior concluye que en la oportunidad de la firma del contrato se devengaría el ingreso por derecho de llave, porque “el hecho económico” que ocasionaría el nacimiento de la obligación de pago por derecho de llave se relacionaría directamente con la suscripción del contrato, cuando lo que se establece en la norma es que, para fijar la incidencia de un ingreso en la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría de un ejercicio determinado, resulta necesario establecer de manera previa si ha operado su devengo, y a tal fin es necesario determinar un real hecho económico que genere el derecho a cobro y que por tal, gatilíe el reconocimiento del ingreso como gravado con el impuesto a la renta, el cual no puede ser solamente la firma de un contrato; en el caso lo sería más bien las actividades y beneficios que brinda la demandante a sus arrendatarios relacionados con el uso del bien y que se dan a lo largo del plazo del contrato. **j) Interpretación errónea de la NIC 18.** Manifiesta que, en función a una interpretación equivocada, la Sala Superior concluye que los ingresos por derecho de llave no deberían recibir el mismo tratamiento que resulta aplicable a los ingresos obtenidos por el arrendamiento y, por tanto, se devengarían (totalmente) con la mera firma de los contratos de arrendamiento. **k) Inaplicación de la NIC 17 y la SIC 15.** Refiere que no se toma en cuenta que los ingresos procedentes de arrendamientos operativos, como es el caso del ingreso por derecho de llave, deben ser reconocidos en los resultados del ejercicio en función al plazo del contrato al cual están vinculados. **l) Inaplicación de la Norma VIII del Título**

Preliminar del Código Tributario. Sostiene que el inciso a) del Artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; no obstante, la Sala Superior, al realizar una interpretación extensiva de la norma en cuestión, pretende hacer creer que en dicha norma se establece un tratamiento específico para el devengo del ingreso por derecho de llave, esto es, que el ingreso por derecho de llave se devengaría en el ejercicio en que se firma el contrato de arrendamiento. **m) Apartamiento inmotivado del criterio vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 Lima.** Alega que la citada sentencia de casación establece como precedente vinculante que “No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones”; sin embargo, la Sala Superior –apartándose de este criterio– ha señalado que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el ingreso por derecho de llave se devengaría en el ejercicio en el que se suscribe el contrato de arrendamiento. **AUTO CALIFICATORIO** Mediante auto calificadorio del cinco de diciembre de dos mil veintidós, la Quinta Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Administradora Jockey Plaza Shopping Center Sociedad Anónima, por las causales mencionadas en el acápite anterior.

II. CONSIDERANDO: PRIMERO: Delimitación del petitorio

1.1 El tema principal que se trae a casación con relación a las infracciones normativas denunciadas viene a constituir, en control de derecho, establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones a normas procesales y sustantivas mencionadas en el acápite anterior. **1.2** La línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la denuncia procesal examinando si la sentencia impugnada ha infringido el derecho a la debida motivación de las resoluciones y el derecho al debido proceso. En caso resulte amparable, ello acarrearía la nulidad de la resolución judicial impugnada e impediría consecuentemente la emisión de un pronunciamiento sobre la causal de carácter material. En caso de no establecer amparable la infracción procesal denunciada, consecuentemente se procederá a analizar las infracciones materiales señaladas en el acápite anterior.

SEGUNDO: Sobre las infracciones normativas de vulneración al debido proceso y debida motivación de resoluciones

2.1 El derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales se encuentra reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que establece lo siguiente: Constitución Política del Perú **Artículo 139.-** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: **5.** La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Cabe señalar que este derecho es uno de los derechos que conforman el derecho fundamental al debido proceso², reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución que establece lo siguiente: Constitución Política del Perú **Artículo 139.-** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: **3.** La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. **2.2** La debida motivación de las resoluciones también encuentra amparo en los tratados internacionales sobre derechos humanos, incluido como garantía procesal en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; habiendo obtenido interpretación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución), estableciendo que es un derecho que permite verificar la materialización del derecho a ser oído, y que la argumentación de un fallo demuestra que los alegatos y pruebas han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos³, y que: “[...] la motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática [...]”⁴. **2.3** Cabe enfatizar que es obligación de los jueces motivar las resoluciones judiciales, como principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional, encontrándose regulado en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que establece lo siguiente: **Artículo 12.- Motivación de resoluciones** Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los

fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente. **2.4** Así como también se encuentra regulado en los incisos 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil, que establece lo siguiente: **Código Procesal Civil Art. 122.- Las resoluciones contienen:** **3.** La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado; **4.** La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente. **2.5** En esa misma línea, es pertinente anotar que esta Sala Suprema entiende que la idea de motivación no alude a una justificación profusa, abundante o retórica, sino a la exigencia de un mínimo de motivación congruente, en cuya ratio decidendi puedan observarse las razones por las que la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. Así, el Tribunal Constitucional, en los fundamentos 9 y 11 de la sentencia recaída en el Expediente N° 02050-2005-HC /TC, caso Walter Lee, ha indicado lo siguiente: **Sentencia del Tribunal Constitucional: Expediente N° 02050-2005-HC / TC: 9.** “Uno de los contenidos del derecho al debido proceso es el de obtener una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente planteadas por las partes en cualquier clase de procesos (...). **11.** La Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión”. **2.6** Finalmente, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia** establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII^o del Título Preliminar del mismo cuerpo normativo, por el cual el Juez no puede ir más allá del petitorio de la demanda ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados. Asimismo, la Corte Suprema, en la Casación N° 1099-2017 LIMA, ha señalado con respecto al principio de congruencia, lo siguiente: **Casación N° 1099-2017 LIMA** “(...) que en toda resolución judicial debe existir: 1) Coherencia entre lo solicitado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitirse, alterarse o excederse dichas peticiones (congruencia externa); y, 2) Armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna); en suma, la congruencia en sede procesal, es el “(...) principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones Judiciales que deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (...) para que exista Identidad Jurídica entre lo resuelto y las pretensiones (...)”. **TERCERO: Análisis de las causales casatorias de naturaleza procesal**

3.1 De los fundamentos que sustentan las infracciones normativas denunciadas contenidas en los acápites a) y b), se advierte que se relacionan entre sí porque cuestionan el derecho al debido proceso. Por tal motivo, se procederá a analizarlas de forma conjunta. **3.2** La recurrente, en el argumento del **acápite a)**, sostiene que la sentencia de vista, por un lado, se limita a indicar que el ingreso por el derecho de llave se reconoce a la firma del contrato de arrendamiento, mientras que, por otro lado, afirma que los ingresos que se obtienen del derecho de llave se devengan a partir de la suscripción del contrato de arrendamiento. Asimismo, denuncia que la Sala Superior no se ha pronunciado sobre todos y cada uno de los agravios invocados en el recurso de apelación. **3.3** La casante, en el argumento del **acápite b)**, sostiene que la Sala Superior confirma el reparo por ingresos diferidos, bajo el argumento de que en cada contrato de arrendamiento suscrito por la accionante se advierte que el pago por concepto de derecho de llave se origina exclusivamente como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento, basándose en la cláusula décimo segunda del contrato de arrendamiento, y deja de lado los demás documentos, como informes jurídicos, informe económico contable, estados financieros auditados, así como las demás cláusulas del contrato, todos los cuales servían de sustento para acreditar que los ingresos por derecho de llave se devengaron de forma lineal. **3.4** A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede a citar los dispositivos legales cuyas infracciones materiales se denuncia:

Constitución Política del Perú Artículo 139.- *Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. [...]* **14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. [...]. Código Procesal Civil Deberes.- Artículo 50.-** *Son deberes de los Jueces en el proceso: [...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia Art. 122.- Las resoluciones contienen: 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado; Valoración de la prueba.- Artículo 197.-* *Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión. 3.5* Para establecer si la sentencia de vista ha incurrido en infracción a la debida motivación de las resoluciones judiciales, corresponde acudir a los propios fundamentos que sustentan su decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. **3.6** La sentencia recurrida señala los agravios invocados por la apelante, las pretensiones invocadas así como los antecedentes administrativos. En el tercer considerando, indica que es materia de controversia si durante la tramitación del procedimiento administrativo han acaecido vicios que invaliden todo lo actuado, así como el tratamiento tributario que corresponde al devengo de los ingresos por concepto de derecho de llave. En el cuarto considerando, desarrolla la fundamentación jurídica. **3.7** En el quinto considerando, se pronuncia respecto a la debida motivación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0099914, señalando que la motivación por remisión no lleva a que se declare la invalidez del acto administrativo en tanto se identifique con exactitud el requerimiento o acta que exprese los fundamentos del reparo acotado por la administración tributaria, y que la mencionada resolución de determinación ha cumplido con identificar los resultados de los requerimientos que expresan el motivo determinante de los reparos formulados durante el procedimiento de fiscalización, por lo que concluye que dicho acto administrativo se encuentra debidamente motivado. Se pronuncia también respecto a la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, por cuanto la recurrente indica que el Requerimiento N° 0122180002377 fue notificado antes que surta efectos la notificación del Resultado de Requerimiento N° 0122180002323. Al respecto, argumenta la Sala Superior que ningún requerimiento tiene como finalidad dar por concluido el procedimiento de fiscalización, sino que es la resolución de determinación la que agota el ejercicio de la facultad de fiscalización de la administración tributaria, y cualquier afectación de una posible vulneración de los alcances de la teoría de la eficacia demorada del acto administrativo solo podría ser analizada a partir de la emisión de la resolución de determinación, dado que dicho acto administrativo es el que incide de forma directa en la esfera jurídica de cada contribuyente, determinando la existencia de deuda o crédito. **3.8** Respecto a la facultad de reexamen, argumenta la Sala Superior que el Tribunal Fiscal no modificó el fundamento del reparo formulado por la administración tributaria. La Resolución de Intendencia N° 0150140014814/SUNAT y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07223-1-2020 fueron analizados tomando como sustento la misma base legal y evaluando la oportunidad en la que se devengaron los ingresos obtenidos por concepto de derecho de llave, por lo que no advierte alguna causal de nulidad. **3.9** En el considerando noveno, la Sala Superior señala la normativa legal y la jurisprudencia respecto al devengo tributario, y en el considerando décimo se pronuncia sobre el devengo de los ingresos, argumentando que el pago por concepto de derecho de llave se origina como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento, y que dicha circunstancia es la única que ha sido tomada en cuenta por las partes contratantes para que las entidades arrendatarias abonen el importe pactado por concepto de derecho de llave; basta solo que se suscriba el contrato de arrendamiento para que las entidades arrendatarias se encuentren jurídicamente obligadas a efectuar el pago por concepto de derecho de llave, sin que se haya estipulado alguna condición de carácter suspensivo que difiera la exigibilidad de dicha retribución. **3.10** Argumenta que no toda retribución incluida dentro un contrato de arrendamiento

se devenga en función del plazo del alquiler; el pago por derecho de llave no tiene dependencia económica ni jurídica con la merced conductiva que se abona como consecuencia de la ejecución del contrato de arrendamiento, en tanto ambos conceptos no se encuentran asociados. La obligación del arrendatario de pagar el derecho de llave se sujeta a que se acredite la suscripción del contrato de arrendamiento, sin que sea relevante si el referido contrato de arrendamiento se ejecuta dentro del plazo previsto o si dicho contrato se resuelve, pues el arrendatario asume el riesgo derivado del negocio desarrollado en los locales arrendados. Argumenta que dicho ingreso se devenga de forma instantánea, dado que no se trata de una prestación de ejecución continuada, en tanto la obligación de efectuar dicha contraprestación nace a partir de la celebración de cada contrato de arrendamiento, por lo que no corresponde remitirse a la normativa contable que regula el reconocimiento de ingresos derivados de actividades de arrendamiento, en tanto los ingresos obtenidos por concepto de derecho de llave se devengan con independencia del plazo de duración de los contratos de arrendamiento. Dado que en cada contrato de arrendamiento se estableció el monto que correspondía abonar por concepto de derecho de llave y se estipuló que la obligación de pagar dicha retribución se originaba como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento, concluye que los ingresos se devengaron en el ejercicio dos mil quince, ya que con la suscripción de contratos existía probabilidad y fiabilidad de la obtención de los ingresos por concepto de derecho de llave, conforme al inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta. **3.11** Finalmente, conforme se ha examinado de los fundamentos expresados y la motivación de la sentencia de vista, se advierte que esta ha expuesto su análisis y su razonamiento; asimismo, ha evidenciado tanto los sustentos jurídicos como fácticos de la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Se advierte también que la recurrida contiene motivación coherente, precisa y sustentada, en que la Sala Superior utiliza su apreciación razonada. Es pertinente anotar que la idea de motivación alude a la exigencia de un mínimo de motivación congruente en cuya *ratio decidendi* puedan observarse las razones por las cuales la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. En el caso concreto, se verifica que la decisión judicial emitida en segunda instancia se centra en dilucidar las materias controvertidas previamente delimitadas en el tercer considerando, y que se pronuncia respecto a los agravios señalados en el recurso de apelación. De ahí que dicha resolución contiene las razones de hecho y derecho que la sustentan, así como las valoraciones esenciales y determinantes que sustentaron su decisión, por lo que respetó la garantía mínima de la debida motivación, máxime si fue emitida dentro de los parámetros de la lógica elemental y en cumplimiento del principio de congruencia procesal. En consecuencia, no se ha incurrido en infracción de las normas denunciadas que afecten la tramitación del proceso y/o los actos procesales que lo componen; por lo cual resulta **infundado** este extremo del recurso de casación. **CUARTO: Inaplicación de los artículos 77, 103, 129 del Código Tributario y de los artículos 3 y 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General 4.1** La recurrente, en el argumento del **acápito c)**, sostiene que la sentencia de vista confirma la sentencia de primera instancia en cuanto desconoce la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal relativa a que las resoluciones de determinación deberán expresar por escrito los motivos determinantes y los fundamentos del reparo, así como las disposiciones que lo amparen, lo que no se podrá tener como cumplido cuando la resolución se remita a un resultado de requerimiento. **4.2** A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede con citar los dispositivos legales cuyas infracciones materiales se denuncia. **Código Tributario Artículo 77.- REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE MULTA** La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario. 2. El tributo y el período al que corresponda. 3. La base imponible. 4. La tasa. 5. La cuantía del tributo y sus intereses. 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria. 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen. 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados." [...] **Código Tributario Artículo 103.- ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. **Artículo 129°** Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las

cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°. **Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos** Son requisitos de validez de los actos administrativos: [...] 4. **Motivación.-** El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico. **Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo 6. Motivación del acto administrativo** 6.1 La motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado. 6.2 Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo. 6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto. [...] 4.3 Del recurso de reclamación, que obra a foja dos mil doscientos noventa y siete, se advierte que la casante no ha cuestionado en la vía administrativa que la resolución de determinación carezca de motivación o que haya remitido sus fundamentos a los Resultados de los Requerimientos N° 0122180002323 y N° 0122180002377. Se debe recordar que el artículo 147 del Código Tributario establece que “al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar [...]”. En ese sentido, la resolución de determinación ha adquirido la calidad de cosa decidida en este extremo, por lo que carece de fundamento la causal denunciada, que deviene infundada. **QUINTO: Inaplicación del artículo 2 de la Constitución Política del Perú y del numeral 1.15 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General.** 5.1 La casante, en el argumento del **acápite d)**, sostiene que la Sala Superior desconoce los principios de igualdad y predictibilidad (seguridad jurídica), ya que al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, desconoce la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal relativa a que las resoluciones de determinación deberán expresar por escrito los motivos determinantes y fundamentos del reparo, así como las disposiciones que lo amparen, lo que no se podrá tener como cumplido cuando la resolución se remita a un resultado de requerimiento. 5.2 A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede a citar los dispositivos legales cuyas infracciones materiales se denuncia: **Constitución Política del Perú. Derechos fundamentales de la persona. Artículo 2.-** Toda persona tiene derecho: [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole. **Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo** 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...] 1.15. **Principio de predictibilidad.-** La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá. 5.3 Respecto a la motivación de la resolución de determinación, el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que la resolución de determinación pone de conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciendo la existencia del crédito o de la deuda tributaria. El artículo 77 del mismo cuerpo legal señala los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa. Conforme a las disposiciones mencionadas, la administración tributaria tiene la obligación de determinar si lo autodeterminado por el deudor tributario se encuentra o no conforme a ley, dando por concluida la fiscalización con la correspondiente resolución de determinación. 5.4 De la revisión de actuados y del expediente administrativo, se advierte que a fojas 259-262 obra la Resolución de Determinación N° 012-003-0099914 y sus anexos. Se observa que ha sido debidamente motivada y emitida en cumplimiento del artículo 77 del Código Tributario, señalando el deudor tributario, el tributo y periodo, la base

imponible, la tasa, la cuantía del tributo, así como el sustento y la base legal detallada en los anexos adjuntos a las resoluciones de determinación, por lo que no se advierte la infracción de los artículos 77 y 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; y si bien la recurrente cuestiona la motivación por remisión a los Resultados de los Requerimientos N° 0122180002323 y N° 0122180002377, el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley N° 27444 señala, con respecto a la motivación de los actos administrativos, que “puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto”. En ese sentido, no se advierte que la resolución de determinación se encuentre indebidamente motivada o que haya sido emitida en contravención de la ley, ni que la sentencia de vista haya incurrido en las infracciones normativas denunciadas. Así pues, carece de fundamento la causal denunciada y deviene infundada. **SEXTO: Inaplicación del artículo 16 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 106 del Código Tributario** 6.1 La casante, en el argumento del **acápite e)**, sostiene que la sentencia de vista desconoce que todos los actos administrativos emitidos por la administración tributaria surtirán efectos o gozarán de eficacia desde que la notificación surta sus efectos (teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos). Señala que el Requerimiento N° 0122180002377 fue notificado el dieciocho de octubre de dos mil dieciocho, el mismo día en que se notificó el Resultado de Requerimiento N° 0122180002323; esto es, el Requerimiento N° 0122180002377 se notificó antes de que surta sus efectos la notificación del Resultado de Requerimiento N° 0122180002323. 6.2 A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede a citar los dispositivos legales cuyas infracciones materiales se denuncia: **Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo 16.- Eficacia del acto administrativo** 16.1 El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo. **Código Tributario Artículo 106° EFECTOS DE LAS NOTIFICACIONES** Las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso. 6.3 De los actuados y de la revisión del expediente administrativo, se tiene que la administración tributaria, ejerciendo su facultad de fiscalización, mediante Carta N° 180011592210-01 y Requerimiento N° 0121180000115 notificó a la contribuyente el inicio del procedimiento de fiscalización parcial del impuesto a la renta del ejercicio dos mil quince. Culminó el procedimiento de fiscalización determinando un reparo por ingresos por derechos de llave diferidos por el contribuyente por contratos suscritos en el dos mil quince, y emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0099914, conforme lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario: **Texto Único Ordenado del Código Tributario Artículo 75.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN** Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. 6.4 De ello, se advierte que la administración tributaria ha emitido los actos administrativos conforme a lo previsto en el artículo 75 del Código Tributario, emitiendo la resolución de determinación al concluir la fiscalización. Al no encontrarse conforme la empresa contribuyente con los reparos, interpuso recurso de reclamación, como aparece del recurso que obra a fojas 2297, por lo que no hay vulneración alguna del derecho de defensa de la contribuyente; y si bien la casante cuestiona que el Requerimiento N° 0122180002377 fue notificado el dieciocho de octubre de dos mil dieciocho, el mismo día en que se notificó el Resultado de Requerimiento N° 0122180002323, sin embargo, conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, es facultativa la notificación de los requerimientos, pudiendo la administración notificar las conclusiones a los contribuyentes, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. Por los fundamentos expuestos, deviene infundada la causal denunciada. **SÉPTIMO: Inaplicación del artículo 127 del Código Tributario** 7.1 La casante, en el argumento del **acápite f)**, sostiene que la Sala Superior desconoce que por la facultad de reexamen solo se puede modificar los reparos para incrementar

sus montos o para disminuirlos, pero de ninguna manera para incorporar un nuevo motivo del reparo, como hizo la autoridad tributaria y fue convalidado por el Poder Judicial. Señala que la administración tributaria precisó que se habrían diferido los ingresos por derecho de llave, bajo el argumento de que este derecho no puede incluirse como parte de los “ingresos procedentes de los arrendamientos operativos” al ser un intangible; además, el Tribunal Fiscal confirma el reparo por diferimiento de ingresos bajo el argumento de que el contrato de arrendamiento no contenía una cláusula de “devolución del derecho de llave”, por lo que el derecho de llave se agotaría con la celebración del contrato. **7.2** A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede a citar el dispositivo legal cuya infracción material se denuncia: **Código Tributario Artículo 127º Facultad de reexamen** *El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos [...].* **7.3** El artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece y regula la facultad de reexamen del órgano encargado de resolver, atribuyéndole para tal efecto la facultad de hacer un nuevo examen completo; sin embargo, la delimita a “los aspectos del asunto controvertido”, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones; e indica que, en mérito a ella, solo se pueden modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos. **7.4** De los actuados, se advierte que tanto en la primera como en la segunda instancia administrativa el asunto controvertido ha sido determinar el devengo de los ingresos por concepto de derecho de llave. La Resolución de Intendencia N° 0150140014814 señaló, respecto al hecho controvertido, lo siguiente: “La controversia radica en establecer la naturaleza de los ingresos obtenidos por concepto de derecho de llave, a efecto de determinar el momento en que devengan para efectos del impuesto a la renta”, y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07223-1-202 0, respecto al hecho controvertido, indicó esto: “La controversia se centra en determinar la oportunidad del devengo de los ingresos por los denominados derechos de llave, percibidos por la recurrente en el ejercicio dos mil quince”. Se advierte que no se ha variado el asunto controvertido y por tanto no se determina la infracción denunciada. En ese sentido, la causal deviene infundada. **OCTAVO: Inaplicación de los artículos 2 (numeral 14) y 62 de la Constitución Política del Perú, y de los artículos 168, 169, 170, 1148, 1352, 1356, 1361, 1362 y 1402 del Código Civil; inaplicación del artículo 200 de la Constitución Política del Perú; interpretación errónea del literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; interpretación errónea de la Norma Internacional de Contabilidad 18; inaplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 17 y la SIC 15; e inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario y apartamiento inmotivado del criterio vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 Lima.** **8.1** De los fundamentos que sustentan las infracciones normativas denunciadas contenidas en los acápites g), h), i), j), k), l), y m), se advierte que se relacionan entre sí porque cuestionan el tratamiento tributario que corresponde al devengo de los ingresos por concepto de derecho de llave. Por tal motivo, se procederá a analizarlas de forma conjunta. **8.2** La casante, en el argumento del **acápite g)**, sostiene que la Sala Superior no ha realizado una interpretación objetiva de los contratos de arrendamiento, ya que ha concluido que en cada contrato de arrendamiento se advierte que el pago por concepto de derecho de llave se originaría como consecuencia de la suscripción de los contratos de arrendamiento y, por ende, dicho ingreso se devengaría de forma instantánea, porque en la cláusula duodécima del contrato se establece que el pago se efectúa “por la celebración del contrato”. Así, se desconocería que, de acuerdo a lo dispuesto en el contrato, el pacto de derecho de llave se origina con motivo del arrendamiento, sin señalarse que se pagará a su firma; y es que, al ser un pacto paralelo, complementario, al arrendamiento en sí, el pacto de pago de un derecho de llave se integra al reglamento contractual y forma parte de la vida de este, y se mantiene exigible a favor del arrendatario por el mismo plazo. Aduce que la Sala desconoce que **i)** el plazo de duración estipulado en la cláusula cuarta de los contratos de arrendamiento aplica a todas las obligaciones previstas en los contratos de arrendamiento; **ii)** el pacto de derecho de llave es accesorio a la obligación principal

(pacto de arrendamiento), conforme se establece en la cláusula décimo segunda de los contratos de arrendamiento; y **iii)** no se ha pactado expresamente un plazo distinto para estas obligaciones, siendo claro que el pacto del derecho de llave tiene naturaleza de ejecución continuada y se debe prestar durante todo el plazo de los contratos de arrendamiento. **8.3** La casante, en el argumento del **acápite h)**, sostiene que asumir que el pacto de derecho de llave es una obligación de ejecución instantánea en los contratos de arrendamiento, supone que la obligación del arrendador se agota en la sola suscripción de tales contratos de arrendamiento. Sin embargo, esta hipótesis no responde a una lógica elemental, que consiste en preguntar qué pagó el acreedor y a qué se obligó el deudor. Si consideramos que la obligación del derecho de llave, por el lado del deudor, es solo pagar el derecho de llave, y, por el lado del acreedor, solo firmar los contratos de arrendamiento, es claro que se desconoce el carácter oneroso de este pacto. **8.4** En el argumento del **acápite i)**, sostiene que la Sala Superior erróneamente concluye que en la oportunidad de la firma del contrato se devengaría el ingreso por derecho de llave, porque “el hecho económico” que ocasionaría el nacimiento de la obligación de pago por derecho de llave se relacionaría directamente con la suscripción del contrato, cuando lo que se establece en la norma es que, para fijar la incidencia de un ingreso en la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría de un ejercicio determinado, resulta necesario establecer de manera previa si ha operado su devengo, y para tal fin es necesario determinar un real hecho económico que genere el derecho a cobro y que, como tal, gatille el reconocimiento del ingreso como gravado con el impuesto a la renta; tal hecho no puede ser solamente la firma de un contrato; en el caso lo serían más bien las actividades y beneficios que brinda la demandante a sus arrendatarios relacionados con el uso del bien y que se dan a lo largo del plazo del contrato. **8.5** La casante, en el argumento del **acápite j)**, sostiene que la Sala Superior erróneamente concluye que los ingresos por derecho de llave no deberían recibir el mismo tratamiento que resulta aplicable a los ingresos obtenidos por el arrendamiento y, por tanto, se devengarían (totalmente) con la mera firma de los contratos de arrendamiento. **8.6** En el argumento del **acápite k)**, la recurrente sostiene que no se toma en cuenta que los ingresos procedentes de arrendamientos operativos, como es el caso del ingreso por derecho de llave, deben ser reconocidos en los resultados del ejercicio en función del plazo del contrato al cual están vinculados. **8.7** La recurrente, en el argumento del **acápite l)**, sostiene que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; no obstante, la Sala Superior, al realizar una interpretación extensiva de la norma en cuestión, pretende hacer creer que en dicha norma se establece un tratamiento específico para el devengo del ingreso por derecho de llave, esto es, que el ingreso por derecho de llave se devengaría en el ejercicio en que se firma el contrato de arrendamiento. **8.8** Finalmente, en el argumento del **acápite m)**, sostiene la recurrente que la citada sentencia de casación establece como precedente vinculante que “no resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones”; sin embargo, la Sala Superior — apartándose inmotivadamente de este criterio — ha señalado que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el ingreso por derecho de llave se devengaría en el ejercicio en el que se suscribe el contrato de arrendamiento. **8.9** A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede a citar los dispositivos legales cuyas infracciones materiales se denuncia. **Constitución Política del Perú. Derechos fundamentales de la persona. Artículo 2.-** *Toda persona tiene derecho: 14. A contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público. Libertad de contratar Artículo 62.-* *La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase. Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley. [...]* **Acciones de Garantía Constitucional Artículo 200.-** *Son garantías constitucionales: [...] Cuando se interponen acciones de esta naturaleza en relación con derechos restringidos o suspendidos, el órgano jurisdiccional competente examina la razonabilidad y la proporcionalidad del acto restrictivo. No corresponde al juez cuestionar la declaración del estado de emergencia ni de sitio. Código Civil Interpretación objetiva Artículo 168.-* *El acto*

jurídico debe ser interpretado de acuerdo con lo que se haya expresado en él y según el principio de la buena fe. **Interpretación sistemática Artículo 169.-** Las cláusulas de los actos jurídicos se interpretan las unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas. **Interpretación integral Artículo 170.-** Las expresiones que tengan varios sentidos deben entenderse en el más adecuado a la naturaleza y al objeto del acto. **Plazo y modo de obligaciones de hacer Artículo 1148.-** El obligado a la ejecución de un hecho debe cumplir la prestación en el plazo y modo pactados o, en su defecto, en los exigidos por la naturaleza de la obligación o las circunstancias del caso. **Perfección de contratos Artículo 1352.-** Los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, excepto aquellos que, además, deben observar la forma señalada por la ley bajo sanción de nulidad. **Primacía de la voluntad de contratantes Artículo 1356.-** Las disposiciones de la ley sobre contratos son supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas. **Obligatoriedad de los contratos Artículo 1361.-** Los contratos son obligatorios en cuanto se haya expresado en ellos. Se presume que la declaración expresada en el contrato responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla. **Buena Fe Artículo 1362.-** Los contratos deben negociarse, celebrarse y ejecutarse según las reglas de la buena fe y común intención de las partes. **Objeto del contrato Artículo 1402.-** El objeto del contrato consiste en crear, regular, modificar o extinguir obligaciones. **Código Tributario Título preliminar 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. Norma modificada por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012. **Ley del Impuesto a la Renta Artículo 57°.-** A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. **Norma Internacional de Contabilidad 17 Párrafo 3: "Arrendamientos"** Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedará obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes. Por otra parte, esta Norma no será de aplicación a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte no transfiera a la otra el derecho a usar algún tipo de activo. **Párrafo 4:** Arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado. **Norma Internacional de Contabilidad 18 Párrafo 1: "Ingresos de Actividades Ordinarias"** Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos: (a) venta de bienes; (b) la prestación de servicios; y (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos. **Párrafo 7:** Ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. **Párrafo 13:** Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el

que tal servicio será ejecutado. **Párrafo 20:** Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad; (b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad. **SIC 15º Arrendamientos Operativos-Incentivos Párrafo 3:** Todos los incentivos derivados del acuerdo de renovación o constitución de un nuevo arrendamiento operativo deben ser reconocidos como parte integrante del precio neto acordado por el uso del activo arrendado, con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de pagos a realizar. **Párrafo 5:** El arrendatario debe reconocer el ingreso agregado de los incentivos que ha recibido, como una reducción de los gastos por cuotas, a lo largo del periodo de arrendamiento, utilizando un sistema de reparto lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de reparto sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir apareciendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado. **8.10** De los actuados administrativos, se tiene que la administración tributaria realizó una fiscalización parcial del impuesto a la renta del ejercicio dos mil quince, notificando a la contribuyente la Carta de Presentación N° 180011592210-01-SUNAT3 y el Requerimiento N° 0121180000115. Como resultado de la fiscalización efectuada, se formularon reparos a la base imponible del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio gravable dos mil quince que dieron lugar, entre otros, a la Resolución de Determinación N° 012-003-0099914, que efectuó reparos por derechos de llave diferidos. La administración reparó el importe de dos millones quinientos siete mil soles (S/ 2'507,000.00), correspondiente a los ingresos por derechos de llave, fijados en los contratos de arrendamiento suscritos en el ejercicio dos mil quince, al considerar que los mismos devengaron en el ejercicio dos mil quince, por tener una naturaleza distinta a la de los ingresos por el arrendamiento. No conforme la casante con lo resuelto por la administración, interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado. Ante ello, la casante interpuso recurso de apelación, el cual fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7223-1-2020, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014814, con lo cual se agota la vía administrativa. **8.11** La recurrente sostiene que los ingresos por derecho de llave se devengan a lo largo del contrato de arrendamiento del bien inmueble, por lo que solo cuando dicho contrato finalice por vencimiento del plazo el arrendador tendrá derecho a la suma pagada por el arrendatario. Asimismo, señala que los beneficios del derecho de llave se disfrutaron en la misma forma y plazo que los demás beneficios del arrendamiento. Señala que no se transfiere un negocio en marcha por el cual se pueda presumir la existencia de un intangible, sino que se cede el uso de un bien. **8.12** A fin de determinar la naturaleza de los ingresos por derecho de llave pactados dentro de un contrato de arrendamiento y en qué momento estos ingresos se devengan para efectos del impuesto a la renta, se procederá a analizar las instituciones de derecho de llave y el contrato de arrendamiento. En la legislación peruana no existe regulación respecto al derecho de llave; sin embargo, sí existe pronunciamiento en la doctrina nacional. Picón Gonzales⁷ señala lo siguiente: "El derecho de llave viene a ser el privilegio que la empresa mantiene sobre la clientela; es decir, el valor de traspaso de la clientela existente de una empresa". A su turno, el Tribunal Fiscal con respecto al derecho de llave ha señalado en la Resolución N° 06106-3-2012 lo siguiente: "el derecho de llave es un elemento integrante del fondo de comercio, cuya composición puede variar de caso en caso, pero que en general y conforme a la doctrina francesa se le puede identificar con la clientela, aun cuando habitualmente se consideran, además de la clientela, otros índices como, por ejemplo, el derecho al local, el nombre y el crédito". **8.13** Respecto al contrato de arrendamiento, este se encuentra regulado en las normas civiles. El artículo 1666 del Código Civil señala que por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida; por lo que se tiene que se trata de un contrato de naturaleza bilateral de prestaciones recíprocas en la que se cede temporalmente el uso de un bien

a cambio de una renta convenida. Asimismo, tiene como elementos esenciales: **los sujetos**, que vienen a ser el arrendador y arrendatario; **la renta**, que viene a ser la merced conductiva o alquiler; y **el objeto**, que consiste en la cesión temporal del bien. No se advierte como uno de los elementos del contrato la cesión del derecho de llave. **8.14** Por las características de ambas instituciones, en el contrato de arrendamiento se cede temporalmente un bien a cambio de una renta; en el derecho de llave, se otorga el acceso de privilegio a un determinado bien que pueda generar beneficios económicos, ya sea por la clientela, por la ubicación del lugar, por el prestigio de que se goza, entre otros. Por tanto, los pagos retribuyen prestaciones diferentes y los ingresos por ambos conceptos no tienen la misma naturaleza. **8.15** Habiendo establecido que los ingresos por concepto de derecho de llave son distintos a los ingresos por la cesión de uso del local, corresponde analizar el momento en que aquellos ingresos se devengan para efectos del impuesto a la renta. El literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio en que se devenguen; se entiende que los ingresos se devengan cuando se producen los hechos sustanciales para su generación, en la medida que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, como se señala a continuación: **Ley del Impuesto a la Renta Artículo 57.-** *A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.* **8.16** Esta norma establece la regla para imputar las rentas de tercera categoría gravadas a un determinado ejercicio gravable, señalando que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; sin embargo, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento definen qué se entiende por “devengado”, por lo que, para dotar de contenido a dicho concepto, nos remitiremos a las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC, oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, que expresan los principios de contabilidad generalmente aceptados con arreglo a los cuales las sociedades constituidas y establecidas en nuestro país deben elaborar sus estados financieros, según lo ordenado en el artículo 223 de la Ley General de Sociedades. Hacemos ello atendiendo a lo dispuesto por la norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en la que establece que, en lo no previsto por las normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a estas, siempre que no se opongan a ellas ni las desnaturalicen: **Texto Único Ordenado del Código Tributario NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO** *En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho* **8.17** En tal virtud, consideramos que es aplicable la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 18. Señala el párrafo 1 de la NIC 18 sobre “Ingresos de actividades ordinarias”, que dicha norma se aplica al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones de venta de bienes, prestación de servicios, uso de activos de la entidad que produzca intereses, regalías y dividendos. El párrafo 7 de la mencionada NIC señala que el término ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgido en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que dicha entrada consista en un aumento de patrimonio y este último no guarde relación con las aportaciones de los propietarios. El párrafo 13 de la NIC 18 señala que normalmente el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta norma se aplicará por separado a cada transacción con el fin de reflejar la sustancia de la operación. El párrafo 29 de la NIC 18 estipula que el devengo de un ingreso ocurrirá solo si se han cumplido concurrentemente dos requisitos: que sea probable que el ingreso fluya y que este pueda ser medido con fiabilidad, lo que no tiene coincidencia con el pago, esto es, no se debe esperar a que se perciba un ingreso para que se considere devengado, ya que el ingreso devengado bajo la NIC 18 no es

igual al ingreso percibido, pues pueden darse circunstancias que denoten la probabilidad de flujo de beneficios sin que se haya producido pago alguno. El devengado para el reconocimiento de ingresos que prevé el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y al que se le da contenido con base en la NIC 18 exige entre sus requisitos la probabilidad de que el ingreso o beneficio fluya a la entidad. **8.18** El párrafo 22 del “Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros” señala que los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable; esto es, cuando los efectos de las transacciones se reconocen y no cuando se recibe dinero. El párrafo 83 del referido marco conceptual señala que debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla con la definición de elemento, siempre que i) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida “llegue a” o “salga de” la empresa, y ii) la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. **8.19** En el presente caso, habiendo establecido que los ingresos del derecho de llave no tienen la misma naturaleza que los ingresos de los contratos de arrendamiento, conforme al párrafo 13 de la NIC 18, que señala que el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción a fin de reflejar la sustancia de la operación, se analizará el ingreso del derecho de llave en forma separada al ingreso obtenido por la cesión de uso del local comercial. **8.20** El párrafo 50 de la NIC 17 - “Arrendamientos” señala que los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto; y, en ese sentido, los montos que recibe el arrendador como retribución por ceder el uso del local comercial durante un periodo determinado se reconocerán como ingresos de forma lineal, esto es, a lo largo del plazo de arrendamiento. Sin embargo, los ingresos obtenidos por el derecho de llave se reconocen cuando los arrendatarios accedieron a los beneficios o privilegios por la cesión de los derechos de llave por parte de la empresa casante, Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A., conforme al inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con la Norma Internacional de Contabilidad 18, el párrafo 22 del “Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros”, y el párrafo 83 del mencionado marco; por lo que los ingresos por derecho de llave se reconocen cuando se devenga. **8.21** De los actuados, se tiene que la contribuyente celebró contratos de arrendamiento con diversas empresas, suscritos en el año dos mil quince, y pactaron en una de las cláusulas lo correspondiente al derecho de llave. La empresa contribuyente emitió facturas por concepto de derecho de llave y reconoció **parcialmente** los importes como devengados en el ejercicio dos mil quince, mientras que **otros fueron diferidos a ejercicios posteriores**, siendo registrados en la cuenta contable 49 - “Ganancias diferidas”, subcuenta 4961101 - “Ingresos diferidos”, como aparece en el Resultado del Requerimiento N° 0122180002323. Revisados los contratos, se tiene que en la cláusula reservada para el derecho de llave, se señaló lo siguiente: “La arrendataria se compromete en forma irrevocable a pagar la suma de US\$ (...) por concepto de derecho de llave, por la celebración de este contrato de arrendamiento [...]” y precisó que el pago se realizaría en efectivo o mediante cheque, en su mayoría, a la fecha de suscripción del contrato, como aparece en los contratos celebrados con las empresas Andinotrade S.A., Samsonite Perú S.A.C., Moda Lab E.I.R.L., Expertos en Café Perú S.A.C., Mambrino S.A.C., Comercial Colride S.A.C., Impormoda S.A.C. Periferías Unidas S.A., Audiomúsica Perú S.A.C. y Mixsports S.A.C. Asimismo, se advierte que en otros contratos celebrados se estableció que el pago del derecho de llave se efectuaría en los meses de mayo, julio, agosto, septiembre y noviembre del dos mil quince, como aparece de los contratos celebrados con Panderó S.A., EAFIC, Alert del Perú S.A., Grupo Seven Seas S.A.C., Beatriz Nutrition Corp S.A.C. En atención a estos contratos, se tiene que los montos y la oportunidad de pago se encuentran establecidos en los contratos en la cláusula referida al derecho de llave, que, por sus características ya señaladas, es diferente a la renta mensual contenida en la cláusula quinta, referida a la cesión de uso del local. **8.22** Conforme a lo expuesto, los ingresos por derecho de llave establecidos en los contratos de arrendamiento se reconocen cuando se devengan, esto es, cuando los arrendatarios accedieron a los beneficios o privilegios por la cesión de los derechos de llave, y siendo que el beneficio se obtuvo a la suscripción de los contratos de arrendamiento, lo cual fue en el año dos mil quince, correspondía que los importes de los ingresos sean

reconocidos en el ejercicio dos mil quince y no diferidos a ejercicios posteriores. En ese sentido, se encuentra conforme a las normas legales y contables los reparos realizados por la administración tributaria respecto al devengo del ingreso por concepto de derecho de llave, pues se aprecia que la Resolución de Intendencia N° 0150140014814 no ha incurrido en causal de nulidad, como tampoco lo ha hecho la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07223-1-2020. **8.24** Por tanto, no se advierte que la sentencia de vista haya incurrido en las infracciones normativas por las causales denunciadas, por lo que deviene **infundado** el recurso de casación. **III. DECISIÓN:** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por Administradora Jockey Plaza Shopping Center Sociedad Anónima, mediante escrito presentado el doce de septiembre de dos mil veintidós. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número dieciocho, del veinticuatro de agosto de dos mil veintidós, que confirma la sentencia apelada, del veintiséis de abril de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. En los següidos por Administradora Jockey Plaza Shopping Center Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Cabello Matamala**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA

- ¹ En adelante todas las referencias se remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- ² El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es parte del derecho al debido proceso consagrado en el artículo 139 numeral 3 de la Constitución Política del Estado, como uno de los principios y derechos de la función jurisdiccional, el cual exige que en todas las instancias judiciales se cumplan necesariamente todas las garantías, requisitos y normas de orden público que han sido establecidas a fin de generar que todas las personas estén en reales condiciones de poder defender de manera apropiada sus derechos. Así, el debido proceso es una garantía procesal de inexorable cumplimiento en tanto su observancia permite la efectiva protección de otros derechos fundamentales y el acceso a la justicia.
- ³ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Tristán Donoso vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas". Sentencia del veintisiete de enero de dos mil nueve; párrafo 153.
- ⁴ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Apitz Barbera y otros". Sentencia del cinco de agosto de dos mil ocho; fundamento 77.
- ⁵ Código Procesal Civil
Juez y Derecho.-
Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del peticitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.
- ⁶ Aprobada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 059-2015-EF/30.
- ⁷ PICÓN GONZALES, Jorge Luis (2004). Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo. Lima, Dogma Ediciones; pp. 243 y 244.

C-2253813-13

CASACIÓN N° 34688-2022 LIMA

TEMA: NORMAS DE AJUSTE POR INFLACIÓN APLICABLES PARA PERIODOS EN DEFLACIÓN

SUMILLA: La Ley N° 28843, "Ley que precisa aplicación de normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria en periodos deflacionarios", aunque señale que tiene el carácter de norma interpretativa, constituye una norma innovativa, pues extiende el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 797 y su reglamento al periodo de deflación, lo que no se encuentra contemplado en el citado decreto legislativo. En realidad, la anotada ley constituye una modificación legislativa que no puede retrotraerse a la fecha de vigencia del Decreto Legislativo N° 797 y su reglamento. No cabe modificar el régimen tributario estabilizado mediante un convenio de estabilidad jurídica, de modo tal que no resulta dable que la sentencia de vista realice un control de legalidad del inciso e) del artículo 2 del reglamento respecto de lo previsto en el inciso e) del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 797, toda vez que las normas cuya infracción denuncia la empresa forman parte de su régimen tributario estabilizado, por lo que le son plenamente aplicables.

PALABRAS CLAVE: Ley N° 28843, normas de ajuste por inflación, Decreto Legislativo N° 797 y su reglamento, convenio de estabilidad jurídica

Lima, dieciocho de julio de dos mil veintitrés.

QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTOS: La causa número 34688-2022 Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la empresa **Las Bambas Holdings S.A.** mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (fojas quinientos treinta y cinco del cuaderno de casación), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, en cumplimiento de lo ordenado por la Corte Suprema mediante la Sentencia de Casación N° 25687-2018 Lima, del tres de setiembre de dos mil diecinueve, con la resolución número **cincuenta y seis**, del trece de diciembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos ochenta y ocho del cuaderno de casación), **que confirmó** la sentencia de primera instancia expedida con la resolución número cuarenta, del veintisiete de marzo de dos mil dieciocho (fojas doscientos noventa y nueve del cuaderno de casación), **que declaró infundada la demanda** en todos sus extremos. **I.1. ANTECEDENTES I.1.1 DEMANDA:** Mediante el escrito del treinta de enero de dos mil quince, Las Bambas Holdings S.A. interpuso demanda contencioso administrativa (foja seis del cuaderno de casación), contra el Tribunal Fiscal y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando como pretensiones: **1. PRETENSIÓN PRINCIPAL:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11747-1-2014, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 025140017897/SUNAT, emitida el treinta de setiembre de mil trece, que declaró infundada la reclamación presentada contra la Resolución de Determinación N° 022-003-0031158 y la Resolución de Multa N° 022-002-00112743; ello por no haber motivado ni justificado las razones por las cuales el tribunal administrativo considera que la Ley N° 28843 constituye una norma interpretativa y no innovativa, en el extremo que considera de aplicación el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 797, según el texto incorporado por la tercera disposición transitoria y final del Decreto Supremo N° 125-96-EF. **2. PRIMERA PRETENSIÓN SUBORDINADA:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11747-1-2014 y se establezca que la demandante actuó conforme a ley al determinar el cálculo del resultado de exposición a la inflación - REI en el ejercicio dos mil nueve sin considerar la parte innovativa de la Ley N° 28843 (que considera de aplicación el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 797, según texto incorporado por la tercera disposición transitoria y final del Decreto Supremo 125-96-EF); se disponga que la determinación de la administración tributaria confirmada por el Tribunal Fiscal, basada en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2 del Decreto Supremo N° 006-96-EF, según texto incorporado por la tercera disposición transitoria y final del Decreto Supremo N° 125-96-EF, vulnera el contenido del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 797, dado que este únicamente refiere que el límite de reexpresión en ningún caso debe ser menor al "valor de adquisición o de ingreso al patrimonio" no así a "los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes"; y que, como consecuencia lógica y necesaria, se deje sin efecto la Resolución de Intendencia N° 02500140017897/SUNAT, la Resolución de Determinación N° 0220030031158 y la Resolución de Multa N° 0220020012743; como pretensión de plena jurisdicción. **3. SEGUNDA PRETENSIÓN SUBORDINADA:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11747-1-2014 y se establezca que era válido acogerse parcialmente al régimen de gradualidad regulado en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y normas modificatorias, respecto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el reparo vinculado a los gastos de auditoría del ejercicio dos mil nueve, que fue aceptado por su representada, antes de la presentación del recurso de reclamación ingresado en la primera instancia de la sede administrativa, al no existir base legal que prohíba dicho acogimiento y por un principio de igualdad ante la ley. La demandante fundamenta su demanda