

Casación N.º 55924-2022-Lima

Tema: Carga de la prueba sobre fehaciencia de servicios de mantenimiento prestados

Sumilla: El deber de realizar las actuaciones necesarias recae sobre la administración tributaria para verificar el hecho imponible. Asimismo, corresponde a los contribuyentes, al hacer valer un derecho, soportar la carga de la prueba de un hecho positivo que sustente su autodeterminación o su descargo ante un reparo de índole tributaria, cuando se halle en la mejor posición de hacerlo, más si el artículo 87 del Código Tributario indica que: “los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria”, estableciendo, además, entre otras, las siguientes obligaciones: “7.- Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor”.

Palabras clave: carga de la prueba, prueba dinámica y fehaciencia

Lima, seis de setiembre de dos mil veintitrés.

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República: Vista: La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: Objeto del recurso Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Savia Perú S.A.**, mediante escrito del veinte de octubre de dos mil veintidós (fojas cinco mil ciento cincuenta y siete a cinco mil doscientos diecinueve del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, contenida en la resolución número treinta y tres, del veintiséis de setiembre de dos mil veintidós (fojas cinco mil noventa y nueve a cinco mil ciento cuarenta y ocho), que **revoca** la sentencia de primera instancia, del seis de agosto de dos mil veintiuno (fojas cuatro mil quinientos ochenta y cinco a cuatro mil seiscientos diecisiete), que declaró fundada en parte la demanda, solo respecto de la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales; y, reformándola, **declara** infundada dicha pretensión, asimismo **confirmó** la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión accesoria a la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales, sobre devolución de los pagos realizados a la Sunat y respecto de la primera y la segunda pretensión principal, así como de la primera y de la segunda pretensión subordinada a las pretensiones principales. **Antecedentes** Mediante escrito presentado por **Savia Perú S.A.** el cuatro de mayo de dos mil veinte (fojas dos a ciento veintiocho), se postuló las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1067-4-2020, por vulnerar el deber de motivación de los actos administrativos, reconocido en el artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo

General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS. **Segunda pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1067-4-2020 por vulnerar el derecho a la prueba, reconocido en el inciso 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. **Primera pretensión subordinada a las pretensiones principales:** Solicita que, de plena jurisdicción, se declare que el servicio prestado por la empresa INBLASA S.A.C., consistente en el recubrimiento de la zona de salpicadura de las patas de las plataformas petroleras, sí existió. **Segunda pretensión subordinada a las pretensiones principales:** Solicita que de plena jurisdicción se declare que el servicio brindado por la empresa INBLASA S.A.C. es deducible como gasto en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, por ser uno de mantenimiento. **Tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales:** Se declare que los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a julio dos mil once fueron correctamente determinados sobre la base de los elementos existentes al momento de su pago, en aplicación de la Sentencia de Casación N.º 4392-2013. **Pretensión accesoria a la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales:** Se ordene la devolución del pago realizado a pedido de la Sunat como consecuencia de una supuesta indebida determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a julio del dos mil once. La parte recurrente en el escrito de su demanda argumentó lo siguiente: **a)** Sostiene que se discute la fehaciencia del servicio prestado por INBLASA S.A.C., que fue la empresa que se encargó de realizar el recubrimiento de la zona de salpicadura de sus plataformas petroleras. Refiere que las plataformas petroleras requieren de un mantenimiento especial, debido a que la corriente marina provoca la descompensación y deterioro del acero que conforma su estructura. **b)** Añade que la entidad Osinergmin, al detectar la corrosión de las plataformas petroleras, le solicitó expresamente que realice el mantenimiento de las zonas de salpicadura y que INBLASA S.A.C. fue la ganadora del concurso privado que realizó con la finalidad de contratar un proveedor que se encargue del revestimiento de sus plataformas. Es así que el Osinergmin reconoció la efectiva prestación de los servicios de mantenimiento y para dicho propósito hace referencia a las cartas presentadas para absolver las observaciones que habían sido formuladas por dicho organismo regulador. **c)** La resolución del Tribunal Fiscal impugnada vulnera el derecho constitucional al debido proceso, en sus vertientes del derecho a la prueba y el deber de motivación de los actos administrativos, en tanto no se valoraron los medios probatorios presentados durante la instancia de apelación. Asimismo, refiere la parte recurrente que la motivación del Tribunal Fiscal es contradictoria, debido a que primero indica que necesita más documentación y, cuando se le presenta documentación adicional, concluye que tales documentos no demuestran la fehaciencia del servicio acotado. **d)** Añade que la motivación del Tribunal Fiscal es aparente, pues en la resolución impugnada no valoró la documentación adicional que fue presentada, basándose en el Acuerdo de Sala Plena N.º 2019- 28. **e)** La parte recurrente explica que, a partir de la modificación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, no existe límite en la admisión y actuación de medios probatorios extemporáneos, en los supuestos en los cuales el acto administrativo impugnado no contenga un importe a pagar. **f)** Es así que, para sustentar su posición, la demandante presenta el contrato suscrito con su proveedor, resoluciones de Capitanía, documentos denominados "Detalle de cortes de

obstrucciones y reparaciones en plataformas” y “Detalle de trabajos de corte y soldadura en plataforma”, el informe técnico emitido por INBLASA S.A.C., facturas, valorizaciones, provisión de facturas, vouchers de egreso, constancias de detracción y documentos titulados “Work order contractor”. Señala que un servicio inexistente no podría tener este nivel de detalle y precisión en cuanto a los montos y fechas. **g)** Asimismo, solicita que se valoren los medios probatorios presentados durante la etapa de apelación, tales como los instructivos operativos, los oficios emitidos por Osinergmin, las bases del concurso PTP-PCS-166-2009, la propuesta económica presentada por INBLASA S.A.C., los escritos presentados ante Osinergmin, reportes de trabajo, cartas emitidas por INBLASA S.A.C., reportes de la página web de INBLASA S.A.C. y el reporte que justifica la celebración de una adenda al contrato. Añade que es perfectamente posible que un medio probatorio no valorado en etapa administrativa sea ofrecido y valorado al interior del proceso contencioso administrativo, en atención al principio de plena jurisdicción y al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. **Sentencia de primera instancia** El Juez del Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número diecinueve, del seis de agosto de dos mil veintiuno (fojas cuatro mil quinientos ochenta y cinco a cuatro mil seiscientos diecisiete), resolvió lo siguiente: **Falla:** 1. *Declarando fundada en **parte la demanda** interpuesta por **SAVIA Perú S.A.** contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y el Tribunal Fiscal sobre acción contenciosa administrativa sólo respecto de la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales. En consecuencia: **a.** Declaro la **nulidad parcial** de la Resolución del Tribunal Fiscal número 01067-4-2020 del veintiocho de enero del año dos mil veinte, sólo en lo referido a la modificación del coeficiente y de la aplicación del criterio expuesto en la Casación N.º 4392-2013-Lima. **b. Ordeno** a la Cuarta Sala del demandado Tribunal Fiscal, cumpla, dentro del plazo de **treinta días** hábiles con emitir nueva resolución, en mérito a los fundamentos 5.72) a 5.93) de la presente sentencia y aplicando el precedente vinculante contenido en la sentencia de Casación número 4392-2013-JUS sólo en cuanto a los intereses moratorios derivados del recálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio del ejercicio 2011; bajo apercibimiento de poner en conocimiento del Ministerio Público para el inicio del proceso penal correspondiente conforme a lo establecido por el inciso cuatro del artículo cuarenta del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS. **c. Declarando **infundada** la pretensión accesorio a la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales, sobre devolución de los pagos realizados a la Sunat. 2. Y declarando **infundada** la demanda respecto de la primera y segunda pretensiones principales, así como de la primera y de la segunda pretensión subordinadas a las pretensiones principales. 3. Sin costas ni costos del proceso. Tómese razón y conforme a lo dispuesto mediante la Resolución Administrativa número 137-2020-CEPJ, notifíquese electrónicamente a las partes. Expone los siguientes fundamentos: **a)** Respecto a la pretensión principal, el Juzgado refiere que no existe contradicción en el razonamiento empleador por el Tribunal Fiscal. En efecto, el hecho de que se requiera la presentación de documentación adicional no implica que la presentación de cualquier tipo de documentación sustente la fehaciencia de los servicios. Por el contrario, es necesario que se realice un análisis exhaustivo y detallado con relación al***

mérito probatorio de los documentos presentados a fin de evaluar si dichos instrumentales sustentan la fehaciencia de un gasto o no. Asimismo, refiere que el Tribunal Fiscal no ha motivado la resolución demandada de forma aparente, en tanto, objetivamente se verifica que ha citado la base legal aplicable y los hechos que sustentan el sentido de su decisión, por lo que no existe sustento legal ni fáctico para que se declare la nulidad solicitada. **b)** Respecto de la segunda pretensión principal y la primera pretensión subordinada a las pretensiones principales, el Juzgado analiza y aplica la ley con relación a la deducción de gastos, al principio de fehaciencia, a la carga de la prueba, y a la valoración de los medios probatorios; analiza los medios probatorios presentados por la parte demandante, llegando a la conclusión de que en el expediente no obran medios probatorios que sustenten la fehaciencia de los servicios que habrían sido prestados por la empresa INBLASA S.A.C., por lo que corresponde confirmar la acotación formulada por la administración tributaria. En ese sentido, corresponde desestimar la primera pretensión subordinada planteada por la demandante, toda vez que en el expediente no obran medios de prueba que acrediten la efectiva ejecución de los servicios que habrían sido prestados por INBLASA S.A.C. **c)** Respecto a la segunda pretensión subordinada a las pretensiones principales, el Juzgado advierte que en el procedimiento administrativo el asunto sujeto a controversia consistió en determinar si existían elementos de prueba que permitiesen sustentar la efectiva prestación de los servicios que habrían sido ejecutados por INBLASA S.A.C. Es decir, se trataba de un reparo vinculado a la acreditación de la fehaciencia de un gasto. En ese sentido, en el caso materia de autos no se discute si los servicios que habrían sido prestados por INBLASA S.A.C. tienen la naturaleza de un servicio de mantenimiento que debería ser deducido como un gasto o si en realidad se trataba de una mejora de carácter permanente cuya inversión se recupera a través de la depreciación. **d)** Respecto a la tercera pretensión subordinada, el Juzgado refiere que resulta aplicable al caso de autos, como precedente vinculante, la Casación N.º 4392-2013-Lima, por lo que no corresponde que la administración tributaria disponga que la demandante deba pagar intereses moratorios derivados de una modificación del coeficiente acaecido con posterioridad, por cuanto la demandante cumplió oportunamente con la obligación de abonar los pagos a cuenta del impuesto a la renta en el momento establecido por el artículo 85 (inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta y cumpliendo además lo dispuesto en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **e)** Asimismo, el Juzgado refiere que resulta de plena aplicación la referida Casación N.º 4392-2013 Lima, en tanto la materia de controversia en ambos casos estaba destinada a dilucidar si correspondía el pago de intereses moratorios por supuestas omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, por lo que dicha casación concluye que no corresponde la aplicación de intereses moratorios, pues lo jurídicamente relevante es que la cancelación de los pagos a cuenta se efectuó oportunamente en el plazo legal establecido en el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario. **f)** Respecto a la pretensión accesoria a la tercera pretensión subordinada, el Juzgado refiere que el procedimiento de devolución es un procedimiento administrativo no contencioso, con marco normativo regulado en los artículos 38 y 39 del Código Tributario y el Decreto Supremo N.º 126-94-EF, en el que la administración tributaria debe verificar si la solicitud de devolución se encuentra prescrita o si, en caso corresponda la devolución, deberá realizar la compensación, de tener deuda exigible al accionante, aspectos

respecto de los cuales los órganos jurisdiccionales no tienen competencia ni se encuentran facultados, por lo que ordenar la devolución en sede judicial implicaría contravenir el marco normativo especial, que establece el procedimiento a seguir en las solicitudes de devolución, por lo que esta pretensión resulta ser improcedente.

Sentencia de segunda instancia La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y tres, del veintiséis de setiembre de dos mil veintidós (fojas cinco mil noventa y nueve a cinco mil ciento cuarenta y ocho), resolvió lo siguiente: **i) Revocaron la sentencia de fecha seis de agosto de dos mil veintiuno, obrante de fojas 4585 a 4617 EJE, en el extremo que declara fundada en parte la demanda respecto de la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales declarando:** i) *la Nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01067-4-2020 del 28 de enero del 2020, referido a la modificación del coeficiente y de la aplicación del criterio expuesto en la Casación N.º 4392-2013-Lima; y, ii) ordena que se emita nueva resolución en cuanto a los intereses moratorios derivados del recálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del IR de enero a julio del ejercicio 2011; reformándola* **declararon infundada** dicha pretensión conforme a los argumentos expuestos en la presente sentencia; **II) Confirmaron la sentencia que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión accesoria a la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales sobre devolución de los pagos realizados por Sunat; III) Confirmaron la sentencia, que declaró infundada respecto de la primera y segunda pretensiones principales; así como de la primera y de la segunda pretensión subordinadas a las pretensiones principales.** Expone los siguientes fundamentos: **a)** La Sala Superior refiere que la empresa no cumplió con acreditar la fehaciencia de los servicios prestados por INBLASA S.A.C. por recubrimiento de las cuatro patas de la zona de salpicadura de plataformas petroleras, ni acreditó la fecha de culminación de tales servicios. En efecto, la documentación presentada no desvirtuó el reparo formulado, pues la acreditación de comprobantes de pago y su registro contable solo acredita la contabilización de la operación reflejada en tales comprobantes de pago mas no su realización. **b)** Respecto a la aplicación de plena jurisdicción solicitada por la apelante, para que sea reconocido que el servicio fue de mantenimiento y se realizó en el año dos mil once como requirió Osinergmin, el colegiado superior señala que la empresa presentó medios probatorios ante el Tribunal Fiscal en su escrito de alegato el veintiuno de agosto de dos mil diecinueve y que el recurso de apelación fue presentado el seis de febrero de dos mil dieciocho, esto es, fuera del plazo legal. Por lo tanto, en aplicación del artículo 125 del Código Tributario, resulta correcto que no hayan sido evaluados. Sin perjuicio de ello, la Sala Superior, al evaluarlos, precisa que dicha documentación no acredita la fehaciencia de los servicios reparados. **Del recurso de casación y auto calificadorio** El recurso de casación presentado por **Savia Perú S.A.** fue declarado procedente por esta Sala Suprema, mediante auto calificadorio del cinco de julio de dos mil veintitrés (fojas quinientos setenta y tres a quinientos ochenta y cuatro), por las siguientes causales²: **a) Infracción normativa al artículo 139 numeral 5) de la Constitución, artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, artículos 50 numeral 6), 121 y 122 numerales 3) y 4) del Código Procesal Civil:** Refiere que, la Sala Superior incurrió en una motivación inexistente o aparente, por lo siguiente: **i)** *al concluir que el Juzgado no incurrió en vicio de motivación alguno,*

citando únicamente aquello que el órgano de primera instancia expuso en su pronunciamiento, sin realizar un verdadero análisis acerca de los vicios alegados por su compañía; **ii)** al ignorar los argumentos de Savia y optar por seguir la postura de los demandados y del órgano de primera instancia, consistente en señalar que no se ha acreditado la efectiva prestación del servicio objeto de reparo, pese a que su compañía habría rebatido ampliamente dicha posición; **iii)** al concluir que no resulta fundamental determinar la naturaleza de los servicios prestados por la empresa INBLASA S.A.C., ignorando total aquel argumento proporcionado por su compañía que demuestran lo contrario; y, **iv)** al apartarse de manera inmotivada del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima. Además, señala que la Sala habría incurrido en una motivación sustancialmente incongruente al haber dejado incontestado un argumento central de su demanda, referido a que el servicio de mantenimiento prestado por la empresa INBLASA S.A.C. califica como uno de mantenimiento y no como mejora de carácter permanente. **b) Inaplicación del artículo 139 numeral 14) de la Constitución:** Refiere que, determinar si el servicio prestado por INBLASA S.A.C. es o no uno de mantenimiento, resulta fundamental en la controversia de autos. Más aún cuando la Administración Tributaria ha calificado dicho servicio como mejoras de carácter permanente. Ya que si se califica el servicio como de mantenimiento puede ser deducido como gasto; en cambio, si califica como mejora de carácter permanente, ello no podrá ser posible. Es así que, resultaba fundamental que la Sala Superior se pronuncie al respecto, al ser un aspecto planteado como cuestión controvertida en este caso. Sin embargo, la Sala ha manifestado que analizar dicho extremo de la defensa de la Compañía no resultaría fundamental en este caso, pese a que ha quedado establecido desde el inicio del proceso que resulta un aspecto controvertido en el proceso. **d) Inaplicación del artículo 148 del Código Tributario (aprobado por Decreto Legislativo N.º 816), e interpretación errónea del artículo 125 del Código Tributario (aprobado por Decreto Legislativo N.º 816):** Indica que, a fin de darle mayor soporte a la fehaciencia del servicio prestado por INBLASA S.A.C., presentó diversas pruebas en etapa de apelación en sede administrativa. Sin embargo, estas no fueron analizadas por el Tribunal Fiscal en aplicación de un "criterio" creado en el mes de agosto del año dos mil diecinueve, por la referida Autoridad Administrativa –punto 4) del Anexo I del Acuerdo de Sala Plena N.º 2019-28–. Sin embargo, la Sala Superior señala de manera expresa que sería correcto el actuar del Tribunal Fiscal, consistente en no evaluar los medios probatorios presentados de manera extemporánea. Ello, en aplicación del artículo 125 del Código Tributario. No obstante, al llegar a dicha conclusión, la Sala Superior ha inaplicado el contenido esencial del artículo 148 del referido cuerpo normativo, el cual habilita a los contribuyentes a presentar pruebas extemporáneas en etapa de apelación. Agrega que el artículo 125 del Código Tributario no impide modo alguno la aplicación del artículo 148, por lo que la Compañía se encontraba habilitada a presentar pruebas extemporáneas en etapa de apelación en sede administrativa. **e) Interpretación errónea del artículo 171 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (aprobado por Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS) e inaplicación del numeral 1.3) del artículo IV del Título Preliminar del mismo cuerpo normativo; normas que regulan la carga de la prueba y el principio de impulso de oficio:** Refiere que, la Sala Superior ha interpretado erróneamente la norma que regula la carga de la prueba e inaplica aquella que regula el principio de impulso de oficio. Según la Sala, el contribuyente es el que único que debe aportar "elementos

concluyentes". Sin embargo, lo cierto es que, la Administración también tiene un rol activo en la carga de la prueba. Si la Sala Superior hubiera realizado una correcta interpretación de la carga de la prueba y hubiera aplicado el principio de impulso de oficio, habría determinado que, el Tribunal Fiscal no cumplió en modo alguno su obligación de dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes. A modo de ejemplo, refiere que Tribunal no solicitó al Osinergmin algún pronunciamiento sobre el servicio de mantenimiento de la zona de splash de las plataformas de Savia. Además, manifiesta que la Sala interpretó erróneamente el artículo 171 del TUO-LPAG e inaplicó el numeral 1.3) del Artículo IV del Título Preliminar del mismo cuerpo normativo, lo cual ocasionó que no pueda advertir que el Tribunal Fiscal incurrió en severas vulneraciones en contra de los derechos de su compañía, pues no obtuvo información relevante para terminar por acreditar la fehaciencia del servicio en cuestión. **Considerando: Primero: Delimitación del pronunciamiento casatorio** Contextualizado el caso, resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1º de la Ley N.º 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,³ que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en

el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material. En ese sentido, corresponde, en primer lugar, proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal –de orden constitucional y legal–, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de la infracción material planteada. **Segundo: Controversia 2.1.** Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia consistió en determinar si procede el reparo a la renta del ejercicio dos mil once, en tanto la fehaciencia del servicio supuestamente prestado por INBLASA S.A.C. no se ha acreditado, al no haberse presentado documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios por recubrimiento de las cuatro patas de la zona de salpicadura de plataformas petroleras ni la fecha de su culminación. Asimismo, consistió en determinar si fueron debidamente determinados los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, de enero a julio de dos mil once, en aplicación de la Casación N.º 04392-2013 y, finalmente, en determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01067-4-2020, del veintiocho de enero de dos mil veinte, adolece de alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N.º 27444. Resulta oportuno anotar que las causales que fueron declaradas procedentes están referidas a la acreditación de los servicios por recubrimiento de las cuatro patas de la zona de salpicadura de plataformas petroleras. **Análisis de las causales procesales Tercero:** Infracción normativa del artículo 139 (numeral 5) de la Constitución; del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS; de los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 (numerales 3 y 4) del Código Procesal Civil; e inaplicación del artículo 139 (numeral 14) de la Constitución **3.1.** Se debe precisar que el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política⁵ consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en él las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones puestos a consideración. **3.2.** Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado por el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Política⁶, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógica y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **3.3.** Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe

olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como el inciso 6 del artículo 50 y el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁷, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁸, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión.

3.4. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la sentencia emitida en el Expediente N.º 3943-2006-PA/TC⁹, del once de diciembre de dos mil seis, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes y que tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la vulneración del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación, sino que basta que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento, para considerar que la decisión se encuentra adecuadamente motivada.

3.5. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional. Asimismo, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, se señala lo siguiente: *[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.*¹⁰

3.6. Del mismo modo, resulta pertinente señalar que el derecho a la motivación garantiza a las partes el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógica y razonablemente la decisión, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso y que resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas, dentro de la controversia.

3.7. Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valoración esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado.

3.8. Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al juez que elabora la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹¹, todo ello dentro de la función endoprosesal de la motivación. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹². En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹³, todo lo cual se presenta dentro de la función extraprosesal de la motivación.

3.9. La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹⁴ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹⁵. En esa perspectiva, la justificación externa requiere i) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; ii) que toda motivación sea completa; y iii) que toda motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión.¹⁶

3.10. Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales revoca la sentencia de primera instancia –que declaró fundada en parte la demanda solo respecto a la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales– y, reformándola, declara infundada dicha pretensión, asimismo confirma la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión accesoria a la tercera pretensión subordinada a las pretensiones principales, sobre devolución de los pagos realizados a la Sunat, y respecto a la primera y segunda pretensiones principales, así como a la primera y a la segunda pretensiones subordinadas a las pretensiones principales. Por lo tanto, se debe dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente como omisión por parte de la Sala Superior.

3.11. Respecto a la causal procesal planteada, versa sobre el deber de motivación de las decisiones judiciales y el debido proceso. Esta causal se caracteriza por formar parte de los derechos fundamentales recogidos y protegidos en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. En el caso concreto, la parte recurrente señala que la Sala Superior incurrió en una motivación inexistente o aparente, por lo siguiente: i) concluyó que el Juzgado de origen no incurrió en vicio de motivación alguno, citando únicamente aquello que el órgano de primera instancia expuso en su pronunciamiento, sin realizar un verdadero análisis acerca de los vicios alegados por su compañía; ii) ignoró los argumentos de Savia y optó por seguir la postura de los demandados y del órgano de primera instancia, consistente en señalar que no se ha acreditado la efectiva prestación del servicio objeto de reparo, pese a que su compañía habría rebatido ampliamente dicha posición; iii) concluyó que no resulta fundamental determinar la naturaleza de los servicios prestados por la empresa INBLASA S.A.C., ignorando totalmente el argumento proporcionado por su compañía que demuestra lo contrario; y iv) se aparta de manera inmotivada del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima. Además,

señala que la Sala habría incurrido en una motivación sustancialmente incongruente al haber dejado incontestado un argumento central de su demanda, referido a que el servicio de mantenimiento prestado por la empresa INBLASA S.A.C. califica como uno de mantenimiento y no como mejora de carácter permanente. **3.12.** En esta perspectiva, tenemos que, para determinar si la sentencia de vista ha transgredido el derecho constitucional en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **3.13.** Al respecto, la Sala Superior, en torno a la legalidad de la resolución impugnada, señala lo siguiente: [...] Bajo ese contexto, de la lectura de la recurrida se aprecia que el A-quo ha expuesto las razones fácticas y jurídicas por las cuales adoptó su decisión, concluyendo que la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada se encontraba debidamente motivada por ende no incurría en causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General N.º 27444, de lo cual se puede concluir que: i) no incurre la Resolución del Tribunal Fiscal en falta motivación contradictoria, ya que si bien le fue requerida a la empresa contribuyente documentación adicional a fin de sustentar la fehaciencia del gasto y acreditar la efectiva prestación del servicio por parte de INBLASA S.A.C., la documentación presentada, según su análisis, no demuestra que en efecto se haya efectuado, en dicho caso debió presentar documentación suficiente que respalde la prestación de dichos servicios y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias de conformidad con lo previsto en el numeral 5) del artículo 87 del TUO del Código Tributario; por tanto, y al no haber cumplido con presentar documentación que evidencia la efectiva prestación del servicio, concluyó que no se ha acreditado la fehaciencia de las operación cuestionada; ii) no incurre la Resolución del Tribunal Fiscal en falta motivación aparente, por cuanto como señala el A-quo y ha sido advertido por esta Sala, la Resolución impugnada no sólo se limitó a citar el Acuerdo de Sala Plena N.º 2019-28, sino precisó la imposibilidad de evaluar los medios probatorios en mérito al artículo 125 del Código Tributario, ello relacionado al plazo establecido para ofrecer las pruebas y actuarlas, ya que no fueron valoradas dichas pruebas ello por cuanto los medios probatorios fueron presentados en su escrito de alegatos el 21 de agosto del 2010, a pesar que el recurso de apelación fue presentado el 06 de febrero del 2018, esto es después de transcurrido más de un año; sin embargo dicho Acuerdo sólo recoge el artículo 125 del Código Tributario que establece un plazo de preclusión para la presentación de medios probatorios, por tanto su análisis no se centra en el Acuerdo invocado; y, iii) no incurre la Resolución del Tribunal Fiscal en motivación inexistente, pues se advierte que en esa existe valoración de los medios probatorios, hechos y argumentos planteados por las partes y las normas aplicables al caso, por tanto no se ha incurrido en vicios de nulidad. Asimismo, respecto a que la recurrida incurre en incongruencia al no haber emitido pronunciamiento respecto al argumento relacionado a que el servicio de recubrimiento prestado por INBLASA S.A.C. califica como uno de mantenimiento y no como mejora de carácter permanente, lo que conlleva a que pueda ser deducido como gasto. [...] **3.14.** Así, de lo citado, se verifica que la Sala

Superior ha analizado los agravios del recurso de apelación presentado por la parte recurrente, pues refiere que la apelante cuestiona que no se han analizado los argumentos planteados en el escrito de demanda, relacionados a la falta de motivación de la resolución del Tribunal Fiscal. Asimismo, denuncia la incongruencia de la sentencia apelada al haber dejado incontestado el argumento relacionado a que el servicio de recubrimiento efectivamente prestado por INBLASA S.A.C.; sin embargo, la Sala Superior indica que los agravios denunciados por la apelante no llevan a determinar que la sentencia de primera instancia se encuentre inmersa en una motivación aparente e incongruente, pues la Sala Superior indica que el Juzgado sí analizó los argumentos denunciados por la parte recurrente. Se aprecia que la Sala Superior cita lo expuesto en la sentencia de primera instancia, para luego analizar si corresponde o no a un vicio de motivación. Por lo tanto, no resulta cierto el argumento de la parte recurrente al referir que la Sala Superior no analizó los vicios alegados por la empresa. **3.15.** Asimismo, la parte recurrente denuncia que la Sala Superior ignora los argumentos de la empresa Savia Perú S.A. y opta por seguir la postura de los demandados y del órgano de primera instancia, consistente en señalar que no se ha acreditado la efectiva prestación del servicio objeto de reparo, pese a que su compañía habría rebatido ampliamente dicha posición. Sin embargo, se verifica que en el considerando octavo desarrolla las normas que aplicará para la solución de la controversia; y en los siguientes considerandos refiere los argumentos por los cuales emite su decisión, analizando el pronunciamiento de cada agravio denunciado por la parte recurrente, así como cada medio probatorio presentado por dicha parte. Ello nos permite concluir que la Sala Superior no incurre en motivación inexistente o aparente, pues demuestra las razones por las cuales determina que el reparo realizado por la administración tributaria es conforme a ley. **3.16.** Así también, respecto a que la Sala Superior, al concluir que no resulta fundamental determinar la naturaleza de los servicios prestados por la empresa INBLASA S.A.C., ignora totalmente el argumento proporcionado por su compañía que demuestra lo contrario, se verifica que la Sala Superior expone las razones por las cuales considera que no resulta fundamental que la administración determine la naturaleza como gasto de mantenimiento de los servicios materia de observación, pues refiere que, al no lograr la empresa acreditar la fehaciencia del servicio prestado, se califica como una operación no real; además, de la revisión que realiza, la Sala Superior advierte que el reparo se configuró al no haber acreditado con la documentación sustentatoria correspondiente la efectiva prestación del servicio ni la fecha de culminación, aunque le fue solicitado sustentar que dichos registros corresponden a operaciones propias y/o necesarias para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente generadora de renta, por lo que se verifica que el reparo es consecuencia de no haber acreditado la efectiva prestación del servicio, y no está en discusión la naturaleza de los servicios prestados. **3.17.** Refiere la parte recurrente que la Sala Superior se aparta de forma inmotivada del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 Lima; sin embargo, podemos apreciar que en el considerando décimo tercero refiere lo siguiente: [...] la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema mediante Casación N.º 4392-2013-Lima, en su quinto considerando estableció en virtud del artículo 37 del TUO de la Ley N.º 27584 y conforme los fundamentos expuestos en el considerando 3.5, las siguientes reglas como precedentes vinculantes: "5.2.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la

analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar;

5.2.2 No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral a) del artículo 85 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del TUO Código Tributario". Asimismo, del segundo párrafo de su considerando 3.6, se aprecia que la Sala Suprema se decanta por el uso de la interpretación literal para establecer el sentido normativo del numeral a) del artículo 85 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del TUO del Código Tributario, sin embargo no excluye otros métodos de interpretación, por el contrario, estima apropiado la aplicación de los demás métodos de interpretación, tal como el método sistemático que aplicaremos más adelante [...]

3.18. La Sala Superior precisa que el criterio vinculante de la referida casación atañe a los métodos de interpretación extensivo y restrictivo, que no se deben usar en el ámbito de derecho; sin embargo, refiere que no se prohíbe la interpretación sistemática (método aplicado por dicha Sala). Asimismo, en el considerando décimo cuatro de la sentencia de vista, explica las razones por las cuales no es aplicable la Casación N.º 4392-2013 Lima, pues sus fundamentos fácticos son distintos al caso concreto. Además, se debe precisar que esta Sala Suprema emitió pronunciamiento respecto a la declaración rectificatoria de los pagos a cuenta con carácter vinculante, establecido en la Casación N.º 6619-2021 Lima, que señala lo siguiente: **Precedente vinculante** [...] *Se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:*

5.4.1 *Entiéndase que la naturaleza jurídica de los "pagos a cuenta" es la de "obligaciones tributarias", toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que los informan.*

5.4.2 *Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad.*

5.4.3 *No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe precisarse que, la presente regla no es aplicable i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que, no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial.*

5.4.4. *Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad.*

5.4.5 *Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de*

interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. Es así que, conforme a lo señalado por la Sala Superior y por esta Sala Suprema, se debe considerar que corresponde el pago de los intereses moratorios de los pagos a cuenta del impuesto a la renta que no fueron declarados en forma correcta. Por lo tanto, se infiere que la Sala Superior no ha incurrido en motivación incongruente, inexistente o aparente, como señala la parte recurrente, pues cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión. **3.19.** Respecto a la causal procesal por inaplicación del numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, la parte recurrente refiere que determinar si el servicio prestado por INBLASA S.A.C. es o no uno de mantenimiento resulta fundamental en la controversia de autos, más aún cuando la administración tributaria ha calificado dicho servicio como mejoras de carácter permanente. Ello se debe a que, si se califica el servicio como de mantenimiento, puede ser deducido como gasto; en cambio, si se califica como mejora de carácter permanente, tal deductibilidad no es posible. Es así que, para la recurrente, resultaba fundamental que la Sala Superior se pronuncie al respecto, al ser un aspecto planteado como cuestión controvertida en este caso; sin embargo, la Sala ha manifestado que analizar dicho extremo no resultaría fundamental en este caso, pese a que ha quedado establecido desde el inicio del proceso que resulta un aspecto controvertido en el proceso. **3.20.** Al respecto, se debe indicar que en el considerando **3.16** se expresan las razones por las cuales no resulta fundamental, para la Sala Superior, el pronunciamiento respecto a la naturaleza de la prestación de servicio. Además, se debe tener en cuenta que el tema discutido en el procedimiento administrativo y por el cual la administración tributaria interpuso el reparo **no fue la naturaleza** de la prestación del servicio, **sino la fehaciencia de la prestación de servicios**, que la parte recurrente no logró demostrar en dichas instancias, por lo que, si no se ha acreditado la efectiva prestación de servicios, carece de relevancia pronunciarse respecto a si dicha prestación de servicios califica como mejoras de carácter permanente. En consecuencia, al no configurarse la infracción normativa al artículo 139 numeral 5 de la Constitución, del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, y de los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 (numerales 3 y 4) del Código Procesal Civil, la causal procesal bajo examen deviene **infundada. Análisis de las causales materiales Cuarto: Inaplicación del artículo 148 del Código Tributario (aprobado por Decreto Legislativo N.º 816); interpretación errónea del artículo 125 del Código Tributario (aprobado por Decreto Legislativo N.º 816); interpretación errónea del artículo 171 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (aprobado por Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS); e inaplicación del numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar del mismo cuerpo normativo; normas todas ellas que regulan la carga de la prueba y el principio de impulso de oficio 4.1.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior señala de manera expresa que sería correcto el actuar del Tribunal Fiscal, consistente en no evaluar los medios probatorios presentados de manera extemporánea, ello en aplicación del artículo 125 del Código Tributario. No obstante, al llegar a dicha conclusión, la Sala Superior habría inaplicado el contenido esencial del

artículo 148 del referido cuerpo normativo, el cual habilita a los contribuyentes a presentar pruebas extemporáneas en etapa de apelación. Agrega que el artículo 125 del Código Tributario no impide, en modo alguno, la aplicación del artículo 148, por lo que la compañía se encontraba habilitada a presentar pruebas extemporáneas en etapa de apelación en sede administrativa. **4.2.** Así también, la parte recurrente refiere que la Sala Superior señala que el contribuyente es el único que debe aportar “elementos concluyentes”; sin embargo, lo cierto es que la administración también tiene un rol activo en la carga de la prueba. Agrega que, si la Sala Superior hubiera realizado una correcta interpretación de la carga de la prueba y aplicado el principio de impulso de oficio, habría determinado que el Tribunal Fiscal no cumplió en modo alguno su obligación de dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes. A modo de ejemplo, refiere que el tribunal no solicitó al Osinergmin algún pronunciamiento sobre el servicio de mantenimiento de la zona de splash de las plataformas de Savia. Además, manifiesta que la Sala interpretó erróneamente el artículo 171 del Texto Único Ordenado Ley del Procedimiento Administrativo General e inaplicó el numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar del mismo cuerpo normativo, lo cual ocasionó que no pueda advertir que el Tribunal Fiscal incurrió en severas vulneraciones en contra de los derechos de su compañía, pues no obtuvo información relevante para terminar por acreditar la fehaciencia del servicio en cuestión. **4.3.** A efectos de emitir pronunciamiento respecto a los argumentos que dan sustento a las causales materiales planteadas por la parte recurrente, es preciso tener presente, en primer lugar, el marco normativo referido al caso en concreto, para luego relacionarlo con los hechos con relevancia jurídica materia de controversia. Así, tenemos: **Texto Único Ordenado del Código Tributario Artículo 148.- Medios probatorios admisibles** *No se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.* **Artículo 125.- Medios probatorios** *El plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas es de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El*

vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. **Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - 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: [...]

1.3. Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. [...] **Artículo 171.- Carga de la prueba** 171.1 La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley. 171.2 Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones. **4.4.** En este sentido, el análisis de las normas denunciadas se realizará de forma conjunta, ello en atención a que estas se encuentran sustentadas esencialmente en los medios probatorios que se admiten en etapa de apelación, así como a la carga de la prueba. En concreto, la parte recurrente refiere que la Sala Superior señala que el actuar del Tribunal Fiscal –al no analizar las pruebas que presentó en etapa de apelación– es correcto y que el contribuyente es el único que debe aportar elementos concluyentes. Con relación a las pruebas presentadas en etapa de apelación, la Sala Superior refiere: Con relación a los medios probatorios consistentes en: i) Oficios remitidos N.º 691-2010-OS-GFH y N.º 1956-2010-OS-GFH-E remitidos por Osinergmin (fojas 296 a 303 EJE); ii) Informe Técnico “Protección de la Zona Splash de las plataformas marinas PN1, PN3, PN5, PN7, PN8, PN9 y NN” y cronograma de sus actividades; iii) comunicación a Osinergmin sobre modificación del cronograma; iv) la empresa apelante comunicó a OSINERGMIN que debido al mal tiempo y al cierre de puertos se prorrogue la finalización del mantenimiento de las plataformas; v) Reporte de trabajos de protección de zona splash de plataformas, elaborado por el Departamento de Ingeniería de SAVIA Perú S.A.; vi) Carta IN-SAV-004-2011 emitida por INBLASA S.A.C.; vii) Reporte final de los trabajos de protección de la zona splash de las plataformas NN, PN1, PN3, PN5, PN7, PN8 y PN9 de Savia Perú S.A.”, con la cual pretende acreditar la fehaciencia del servicio observado. Cabe señalar en primer término que dichos medios probatorios fueron presentados ante el Tribunal Fiscal en su escrito de alegatos el 21 de agosto del 2019 y el recurso de apelación fue presentado el 06 de febrero del 2018, esto es fuera del plazo legal en aplicación del artículo 125 del Código Tributario por tanto resulta correcto que no hayan sido evaluadas. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que dicha documentación no acredita la fehaciencia de los servicios reparados, por cuanto: i) Dichos oficios sólo acreditan que OSINERGMIN requirió que se realice el mantenimiento de las plataformas ello por las observaciones detectadas; ii) no acredita la efectiva prestación de los servicios por cuanto dicho Informe además de haber sido emitido con posterioridad a la supuesta culminación de la obra, sólo indica de forma técnica los trabajos realizados pero para ello debió adjuntar algún soporte que acredite su contenido; iii), iv) y vi) no sustentan que los servicios de revestimiento hubiesen sido efectivamente ejecutados por la empresa INBLASA S.A.C.; v) y vii) Cabe señalar que dichos documentos hacen referencia al lugar de trabajo y las fechas que se habrían realizado los servicios, pero de la documentación adjunta sólo se advierte fotografías que de ninguna forma

acreditan que se haya realizado la efectiva prestación del servicio por parte de INBLASA S.A.C. Por tanto, de la valoración conjunta de todos los medios probatorios presentados no se acreditó la realidad de los servicios que habrían sido prestados por la empresa INBLASA S.A.C. Siendo ello así, conforme a lo glosado y estando a lo vertido en los actuados, acreditado y corroborado con el acervo instrumental que fluye en el expediente administrativo electrónico, los cuales no han sido desvirtuados por la empresa recurrente en el presente proceso, esta Sala Superior considera que los argumentos de la demandante no tienen sustento fáctico; y, habiéndose verificado que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1067-4-2020 de fecha 28 de enero del 2020, materia de demanda, ha resuelto conforme a los hechos que anteceden, pronunciándose con relación a lo señalado por la empresa demandante en sus escritos de reclamación y apelación en sede administrativa; por consiguiente, se colige que no se vulneró el debido procedimiento y la debida motivación, por tanto no corresponde amparar los agravios descritos. **4.5.** De lo expuesto, se verifica que la Sala Superior aplica el artículo 125 del Código Tributario para inferir que las pruebas presentadas en etapa de apelación se encontraban fuera de plazo, razón por la cual el Tribunal Fiscal no las evaluó. Sin perjuicio de ello, ha procedido a evaluar los medios probatorios presentados en dicha etapa y concluye que estos no acreditan la fehaciencia de los servicios reparados. Al respecto, esta Sala Suprema verifica que la Sala Superior no está negando que la parte recurrente pueda presentar medios probatorios en etapa de apelación, conforme lo establece el artículo 148 del Código Tributario, que señala que “dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa”, por lo que no se podría argumentar desconocimiento o inaplicación de la norma, como refiere la parte recurrente. **4.6.** Además, el motivo por el cual la Sala Superior considera que es correcto que los medios probatorios presentados en etapa de apelación no fueran evaluados es que la parte recurrente presenta su recurso de apelación el seis de febrero de dos mil dieciocho¹⁷; sin embargo, después de más de un año presenta los medios probatorios mediante escrito del veintiuno de agosto de dos mil diecinueve¹⁸, es decir, fuera del plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario que señala que “el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación”. No obstante, se debe señalar que, a pesar de que los medios probatorios ofrecidos en etapa de apelación se encontraban fuera de plazo, la Sala Superior los valoró y concluyó que no acreditan la fehaciencia de la prestación de los servicios. Por lo tanto, no se observa las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente. **4.7.** Respecto a la carga de la prueba, la Sala Superior indica lo siguiente: *En ese sentido, en aplicación del principio de verdad material, el cual no supe ni exime a los contribuyentes de la carga de la prueba que les corresponde en materia tributaria, incluyendo la acreditación de la fehaciencia de sus operaciones, motivo por el cual, en el presente caso no se ha vulnerado el derecho a la prueba de la demandante, sino que fue su propia omisión en la presentación de medios probatorios idóneos los que dieron lugar al reparo materia de controversia, por cuanto además como ya se ha mencionado la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la Administración puede aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos*

*concluyentes, no podría acreditarse la realidad de sus operaciones. En efecto, la Administración debe evaluar la efectiva realización de las operaciones, tomando como base fundamentalmente la documentación proporcionada por los contribuyentes, por lo que es necesario que éstos mantengan elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, lo que puede concretarse a través de los medios probatorios generados a lo largo de su realización. En ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la demandante, se tiene que, de la normatividad tributaria, corresponde al contribuyente acreditar la realidad y/o fehaciencia de las operaciones realizadas, siendo que la actividad probatoria mediante cruces de información que pudiera efectuar la Administración resulta potestativa. En el presente caso, existe diversa documentación que podía presentar, conforme a los términos del contrato, tales como "cuaderno de obra, informe final suscritos por los responsables de las obras, carta de garantía, documentos señalados en el contrato exhibido, anotación en el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo de las 66 Plataformas, sobre las cuales se prestaron los servicios, presupuestos de obra, liquidación de obra, memorias descriptivas, entre otros. Por tanto, queda comprobado que la citada empresa no cumplió con presentar documentación e información fehaciente que acredite la realidad de las operaciones con INBLASA S.A.C.; asimismo se tiene que la Administración Tributaria evaluó de forma conjunta los medios probatorios presentados, así como de los resultados de los requerimientos cursados a éstas. **Décimo Primero:** Finalmente cabe precisar que el artículo 171 de la Ley N.º 27444, norma aplicable supletoriamente, al regular la carga de la prueba dentro de un procedimiento administrativo, establece que si bien corresponde a las autoridades dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias; los administrados deberán aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas y necesarias para esclarecer lo requerido por la autoridad administrativa. Sin perjuicio de lo expuesto en los párrafos anteriores, también se debe tener en cuenta que la aplicación del Principio de Verdad Material en un procedimiento de fiscalización no implica la inversión de la carga de la prueba, por el contrario correspondía a la empresa recurrente probar la efectiva prestación de los servicios prestados por INBLASA S.A.C. mediante la presentación de medios probatorios idóneos, más aún que el propio contrato establece una serie de documentos como parte integrante del mismo; sin embargo, no lo hizo. En consecuencia, de la propia documentación presentada por la demandante, la cual fue evaluada de forma conjunta, no se comprobó la efectiva prestación de los servicios objeto de reparo; motivo por el cual, la Sunat concluyó válidamente que las operaciones no son fehacientes. **4.8.** Se observa que la Sala Superior refiere que la carga de la prueba recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la administración puede aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que, si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, no podría acreditarse la realidad de sus operaciones. Asimismo, la Sala Superior refiere que en el caso concreto a la empresa le correspondía acreditar la fehaciencia de la prestación del servicio, más aún si existe diversa documentación que podía presentar, conforme a los términos del contrato; sin embargo, no lo hizo. **4.9.** Al respecto, es necesario indicar que la carga de la prueba "es una noción procesal que contiene la regla de juicio por medio de la cual se le indica*

al juez cómo debe fallar cuando no encuentre en el proceso pruebas que le den certeza sobre los hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establece a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos, para evitarse consecuencias desfavorables”¹⁹. En el mismo sentido, Campos afirma lo siguiente: “De un lado le indica al juez como debe sentenciar cuando no aparezcan en el proceso las pruebas que le den certeza sobre los hechos que deben sustentar su decisión y, de otro lado, a las partes la responsabilidad que tienen para que los hechos que sirven de sustento de sus posiciones aparezcan demostrados”²⁰. **4.10.** Se aprecia de la doctrina que la carga de la prueba se clasifica en carga de la prueba subjetiva y carga de la prueba objetiva. Taruffo²¹ explica estas dimensiones, que componen la carga de la prueba de la siguiente manera: [...] entenderemos como carga de la prueba subjetiva aquella orientada a determinar cuál de las partes debe aportar al tribunal las pruebas sobre un hecho específico en el curso del proceso. Mientras que, carga de la prueba objetiva será el criterio que determina la decisión final cuando no se ha probado un hecho principal. De ello se entiende que la carga de la prueba subjetiva es la carga formal que determina la distribución de los hechos a probar entre las partes; mientras que la carga de la prueba objetiva es la carga material, que es la consecuencia de los hechos demostrados y corresponde al juez determinarlos. **4.11.** Sobre el particular, la Casación N.º 290-2014-Lima sostiene lo siguiente: La carga constituye la necesidad de realizar determinados actos en el ejercicio de un derecho para no perjudicarlo, el apremio que produce el incumplimiento de la carga probatoria se evidencia en la sentencia, pues si el juez no está convencido de los hechos afirmados por las partes, no puede dejar de emitirla, sino que deberá aplicar la regla de la carga de la prueba, perjudicando a quien no probó los hechos que alegó, es decir, a quien no cumplió con la carga de probar. Atendiendo a la singularidad de la materia, se debe precisar que esta se rige por el Texto Único Ordenado del Código Tributario y supletoriamente por la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General; tenemos así que los aspectos no previstos en el Código Tributario se deberán regir por la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece principios, derechos y deberes con los cuales los sujetos deben ceñirse al procedimiento administrativo. **4.12.** Es así que la Ley del Procedimiento Administrativo General regula el principio de impulso de oficio, el cual establece que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento adoptando medidas necesarias. Asimismo, por el principio de verdad material, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones; esto se complementa con lo regulado en el Código Tributario, el cual establece la facultad de fiscalización de la administración tributaria, que puede exigir la presentación y/o exhibición de medios probatorios que acrediten la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente. **4.13.** Es por ello que la función fiscalizadora de la administración tributaria le permite realizar la investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, a efectos de acreditar la realización del hecho imponible y de todas las circunstancias que lo rodean; por cuanto tiene la obligación de adoptar todas las medidas necesarias para la verificación de los hechos que sustenten la obligación tributaria; para ello, tiene el deber de realizar las actuaciones probatorias necesarias para sustentar sus decisiones. **4.14.** No obstante, conforme al principio de autodeterminación, Calvo refiere que la declaración tributaria “es una manifestación de conocimiento obligatoria sobre un hecho tributario realizada por un sujeto pasivo ante la Administración Pública, que

puede ser rectificada. Los efectos de dicha declaración son el cumplimiento de un deber impuesto por una norma jurídica”²². Asimismo, esta declaración tributaria realizada por el contribuyente debe ser correcta y sustentada, pues se entiende que la declaración tributaria es una declaración jurada, por lo que el contribuyente tiene la obligación de demostrar la veracidad de la información declarada, al encontrarse en la mejor posición para hacerlo. **4.15.** Conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, “la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando ésta arroja consecuencias manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento, por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva”²³. De esta manera, corresponde al contribuyente la carga de la prueba del hecho positivo y, en el presente caso, de la realización y fehaciencia del servicio reparado. **4.16.** De todo lo expuesto, se infiere que el deber de realizar la actuaciones necesarias recae en la administración tributaria para **verificar el hecho imponible**; asimismo, corresponde a los contribuyentes, al **hacer valer un derecho**, soportar la carga de la prueba de un hecho positivo que sustente su autodeterminación o su descargo ante un reparo de índole tributaria, cuando se hallen en la mejor posición de hacerlo, más si el artículo 87 del Código Tributario establece que “los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria...” y a: 7.- Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor. Así, el caso versa sobre gastos por los servicios prestados por la empresa INBLASA S.A.C. a la parte recurrente Savia Perú S.A. y, tratándose de gastos que fueron declarados como deducciones para el impuesto a la renta del ejercicio 2011, que disminuyen la obligación tributaria y pretenden hacer valer un derecho de la contribuyente, corresponde la carga de la prueba a la parte recurrente. **4.17.** En el caso, se verifica que la administración tributaria, en uso de sus facultades, requirió a la parte recurrente sustentar los gastos realizados por el servicio de recubrimiento de las cuatro patas de la zona de salpicadura de plataformas petroleras. En ese sentido, la contribuyente se encontraba en la mejor posición para acreditar la fehaciencia de la prestación de servicios presentando los medios probatorios necesarios, pues se entiende que, además de que fueron declarados en el ejercicio dos mil once, son operaciones realizadas por el propio contribuyente y que cualquier documento señalado en el contrato celebrado estaba a su alcance. No presentó oportunamente – en la vía administrativa– los documentos suficientes para acreditar la fehaciencia de la prestación de servicios, pero fueron valorados en sede judicial, conforme el análisis detallado realizado por la Sala Superior en el considerando décimo primero de la sentencia de vista, donde concluyó que no acreditan la realidad de los servicios que habrían sido prestados por la empresa Inblasa S.A.C. En consecuencia, al no

configurarse las infracciones normativas bajo examen, ellas devienen **infundada**.

4.18. Es necesario precisar que, respecto a los medios probatorios presentados en el punto 12.2. del acápite "XII. Medios probatorios" del escrito de la demanda, que estos fueron declarados improcedentes por la Séptima Sala Superior Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera mediante resolución número dos, del once de enero de dos mil veintiuno. Señala la referida Sala que los medios probatorios fueron presentados fuera del plazo legal de treinta días, establecido en el artículo 125 del Código Tributario, razón por la cual no fueron admitidos, ya que se debieron ofrecer en su oportunidad con estricta aplicación del principio de preclusión. Asimismo, en el punto 12.2 (i) y (ii) del acápite XII, advierte que no forman parte de los actuados administrativos ni constituyen hechos nuevos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso, por lo que también fueron declarados improcedentes. Verifica esta Sala Suprema que dicha declaración de improcedencia fue consentida; además que en el expediente principal no fue materia de controversia ni en el recurso de apelación presentado por la empresa INBLASA S.A.C. ni en el pronunciamiento en la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y tres, del veintiséis de setiembre de dos mil veintidós, tampoco en el recurso de casación presentado por la empresa INBLASA S.A.C. Por lo expuesto, se concluye que la sentencia objeto de casación no incurrió en las causales denunciadas por la parte recurrente, por lo cual la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde al derecho y a la justicia. **Decisión:** Por tales consideraciones, **declararon infundado** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Savia Perú S.A.**, mediante escrito del veinte de octubre de dos mil veintidós (fojas cinco mil ciento cincuenta y siete a cinco mil doscientos diecinueve). En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista, del veintiséis de setiembre de dos mil veintidós (fojas cinco mil noventa y nueve a cinco mil ciento cuarenta y ocho), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, y **dispusieron** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por **Savia Perú S.A.** contra la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal**, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** el señor Juez Supremo Pereira Alagón.

S. S.

Burneo Bermejo,

Cabello Matamala,

Pereira Alagón,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía

1 Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

2 Se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad.

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

4 Loc. cit.

5 Constitución Política del Perú

Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observación al debido proceso y la Tutela Jurisdiccional

6 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

7 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.

8 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, pudiendo éstos reproducirse en todo o en parte sólo en segunda instancia, al absolver el grado.

9 Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.

10 Publicada el dos de octubre de dos mil siete en el Diario Oficial El Peruano.

11 Aliste Santos, Tomás Javier (2013). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158.

Guzmán, Leandro (2013). Derecho a una sentencia motivada. Buenos Aires, Astrea; pp. 189-190.

12 Igartua Salaverría, 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 Salaverría, op. cit., p. 26

17 Foja cuatro mil cuatro

18 Foja cuatro mil doscientos cincuenta y uno

19 Echeandía, D. (2012). Teoría general de la prueba judicial. Bogotá, Temis; p. 406.

20 Campos, W. (2012). "Aplicabilidad de la teoría de las cargas probatorias dinámicas al proceso civil peruano. Apuntes iniciales". En: Revista Oficial del Poder Judicial, N.ºs 8-9; p. 203.

21 Taruffo, Michele (2008), "La Prueba". Madrid. Marcial Pons, p. 149.

22 Calvo, O. (2002). Curso de derecho financiero I. Derecho tributario. Parte general. Madrid, Thompson Civitas; pp. 266-267.

23 Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 1776-2004-AA/TC Lima (caso Víctor Augusto Morales Medina), del veintiséis de enero de dos mil siete; fundamento jurídico 50.

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 22 de enero del 2024.