

Casación N.º 30245-2023-Lima

Tem a: Modificación de fundamento en reparos atribuidos por la administración tributaria

Sum illa: En el caso concreto, respecto a los reparos atribuidos a la empresa codemandada: "Servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta" y el reparo "honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del *Squeeze out* o Venta Forzosa no vinculados con la generación de renta", se presenta un cambio de fundamento durante la etapa de fiscalización, hasta la emisión de la resolución de intendencia N.º 0150140010472, de la cual se desprende que presenta vicios de nulidad por haber afectado el derecho de defensa del contribuyente, toda vez que las irregularidades y contradicciones de la administración tributaria no permitieron que realice sus descargos en relación en el extremo de los reparos atribuidos a la empresa.

Palabras clave: Cambio de fundamento, facultad de reexamen, nulidad de acto administrativo.

Lima, veintisiete de marzo de dos mil veinticuatro.

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República: I. Vista: La causa número treinta mil doscientos cuarenta y cinco guion dos mil veintitrés, Lima, en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **Objeto del recurso de casación:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat)**, mediante escrito presentado el catorce de agosto de dos mil veintitrés (fojas nueve mil trescientos veintiuno a nueve mil trescientos treinta y seis del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del treinta y uno de julio de dos mil veintitrés (fojas nueve mil trescientos dos a nueve mil trescientos quince), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número nueve, del veintisiete de abril de dos mil veintitrés (fojas nueve mil doscientos cincuenta y cuatro a nueve mil doscientos sesenta y cuatro), que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. **Antecedentes del caso. 1.1. De la demanda.** El representante legal de la Procuraduría Pública de la Sunat interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el quince de julio de dos mil veinte (fojas tres a veinte). Postuló las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00781-1-2020, que declara nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, del treinta de abril de dos mil trece, en el extremo de los reparos por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta, y por honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre incorporación del "*squeeze out*" o "venta forzosa" no vinculados con la generación de la renta, reparos contenidos en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263; y deja sin efecto el citado valor en cuanto a dicho reparo, que tiene incidencia en la Resolución de Multa N.º 012-002-0020514. **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Solicita se ordene al Tribunal Fiscal que, en aplicación de lo regulado en el artículo 150 del Código Tributario y el numeral 13.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, emita nueva resolución que contenga

pronunciamiento de fondo, o, en su defecto, disponga la remisión de los actuados a la administración tributaria para la subsanación del vicio de nulidad dispuesta por la referida ley. Como fundamentos de la demanda, señala lo siguiente: **a)** Sostiene que el Tribunal Fiscal ha vulnerado el derecho al debido procedimiento administrativo y el principio de prohibición a la arbitrariedad, pues no ha sustentado debidamente su decisión contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00781-1-2020, en el extremo que declaró nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742. **b)** Señala que el Tribunal Fiscal ha inaplicado lo dispuesto en el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por cuanto el colegiado administrativo debió emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto en tanto contaba con los elementos suficientes para ello, lo que no ocurrió, pues sin mayor motivación dejó sin efecto los reparos referidos a servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta, y por honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre incorporación del “squeeze-out” o “venta forzosa” no vinculados con la generación de la renta. **c)** Arguye que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00781-1-2020 no está debidamente motivada, lo cual constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley N.º 27444. Así, como la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es por sí sola contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo, al declarar nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, del treinta de abril de dos mil trece, y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263, en el extremo de los reparos por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano, no vinculados con la generación de renta gravada, y honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del “squeeze-out” o “venta forzosa” no vinculados con la generación de renta, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0020514 en dicho extremo. **1.2. Sentencia de primera instancia.** El Décimo Noveno 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 nueve, del veintisiete de abril de dos mil veintitrés (fojas nueve mil doscientos cincuenta y cuatro a nueve mil doscientos sesenta y cuatro), declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Como fundamentos de la sentencia de primera instancia, se señala lo siguiente: **a)** El Juzgado, después de revisar el expediente administrativo, advierte que la administración tributaria reparó el gasto por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano debido a que consideró que no se encontraba vinculado con las actividades y operaciones de Backus, es decir, no era causal al no estar vinculado a la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente productora. **b)** Posteriormente, ante el reclamo de la contribuyente, la administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, donde la Sunat alegó que el gasto debía ser reparado porque la empresa no había acreditado la fehaciencia y realidad de la operación. **c)** Sin embargo, considerando que la Sunat inicialmente fundamentó el reparo porque el gasto no era causal y, posteriormente, en la Resolución de Intendencia, fue modificado señalando que el gasto no había sido acreditado con la documentación respectiva –es decir, no era fehaciente–, el Tribunal Fiscal resolvió que, como la administración no estaba facultada para modificar el fundamento del reparo, procedió a declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742 en ese extremo. **1.3. Sentencia de segunda instancia.** Conocida la causa en segunda instancia, la Séptima

Sala Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del treinta y uno de julio de dos mil veintitrés (fojas nueve mil trescientos dos a nueve mil trescientos quince), confirma la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Los argumentos de la sentencia de vista son los siguientes: **a)** La Sala Superior señala que, después de revisar los Requerimientos N.º 0122120002014 y N.º 0122110000863 y sus respectivos resultados, emitidos en virtud del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la administración tributaria reiteró que se mantenían los reparos, toda vez que la empresa no acreditó la causalidad de los gastos (Marco Benavente y proyecto ley), conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. **b)** La administración tributaria concluyó el procedimiento de fiscalización con la emisión de las aludidas resoluciones de determinación, las cuales tuvieron como sustento la no vinculación de los gastos de los servicios reparados con la generación de renta, de acuerdo a lo previsto en el artículo 37 de la ley en mención. Esta decisión fue materia de reclamación, la misma que fue resuelta por Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, en la que si bien la administración indicó inicialmente que el reparo "Servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta" fueron por no haberse acreditado el principio de causalidad, sin embargo, del desarrollo y su conclusión, indicó que el reparo a tales gastos fue por el hecho de que no se acreditó la efectiva prestación de los servicios. **c)** Situación que también se presenta con el reparo "honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto ley sobre incorporación 'squeeze out' o 'venta forzada' no vinculados con la generación de renta", en el cual la administración tributaria concluyó que, con la documentación aportada, la empresa no sustentó la efectiva prestación de servicios reparado. **d)** Señala además que, en la etapa del procedimiento de fiscalización, se requirió acreditar la causalidad y la contribuyente se defendió de acuerdo al reparo de causalidad; por ende, este no tenía sustento ni base legal en cuanto a la realidad de las operaciones (efectiva prestación de los servicios), por lo que correspondía que se levanten tales reparos y se dejen sin efecto los valores, tal como sucedió. **1.4. Causales por las cuales se declaró procedente el recurso de casación.** Mediante auto calificadorio del dieciséis de enero de dos mil veinticuatro (fojas cuarenta y nueve a cincuenta y seis del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, Sunat, por las siguientes causales²: **a) *Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial*** Señala la recurrente que la Sala Superior no analizó el reparo determinado en etapa de fiscalización. Manifiesta que el colegiado omite analizar el fondo de la controversia y se ciñe solo en establecer que, al existir un "cambio de fundamento", el reparo primigenio formulado por la administración tributaria no es válido, pero no expresa mayor motivación. Además, advierte la Sunat que la sentencia de vista no cumplió con absolver los argumentos presentados en el escrito de apelación, pues no se remite a los medios probatorios presentados por el contribuyente que respalden la decisión de levantar el reparo acotado en etapa fiscalización. **b) *Inaplicación de lo expresamente regulado en el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 13 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.*** Menciona la parte recurrente que la sentencia

*impugnada vulnera el principio del debido procedimiento administrativo al no aplicar lo regulado en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario. Refiere que se ha verificado la vulneración al artículo 127 del Código Tributario, cuando la Sala Superior y el Tribunal Fiscal afirman que la administración tributaria modifica los fundamentos del reparo en la instancia de reclamación, que pasa de **causalidad a efectiva prestación de servicios**. Asimismo, señala que se debió ordenar a la administración que emita nuevos informes con arreglo a ley y en observancia del procedimiento establecido.*

II. Considerando: Primero. Consideraciones previas sobre el recurso de casación. Resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema.

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, conviene precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la vulneración en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

1.5. De otro lado, atendiendo que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales, 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 declarase 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 referida infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **Segundo. Análisis de la causal casatoria de naturaleza procesal.** La recurrente planteó la infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que será materia de desarrollo en el presente considerando. Así, tenemos: **2.1. El debido proceso** ha sido objeto de interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado), la cual ha establecido: *[...] en su jurisprudencia que es consciente de que las autoridades internas están sujetas al imperio de la ley y, por ello, están obligadas a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, también están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de las normas contrarias a su objeto y fin [...].*⁵ **2.2.** En ese entender, cabe señalar: *[...] que las garantías judiciales protegidas en el artículo 8° de la Convención, también conocidas como garantías procesales, este Tribunal ha establecido que para que en un proceso existan verdaderamente dichas garantías, es preciso que se observen todos los requisitos que sirvan para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho [...], es decir, las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo la consideración judicial [...].*⁶ Asimismo, cabe precisar que las garantías procesales mínimas deben observarse en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las partes. Resulta necesario manifestar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos indica que: *Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas [...].*⁷ **2.3.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado 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 este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. Del mismo modo, el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los lineamientos del debido proceso legal, que se refiere al "[...] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos [...]"⁸. **2.4.** El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. El referido tribunal señala que: *El derecho al debido proceso supone el cumplimiento de las diferentes garantías y*

*normas de orden público que deben aplicarse a todos los procesos o procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto estatal o privado que pueda afectarlos. Su contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con formalidades estatuidas, tales como las que establecen el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación, etc. En las de carácter sustantiva o, estas están básicamente relacionadas con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. A través de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.*⁹

2.5. Así también, el derecho al debido proceso, como ya se ha señalado, comprende entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental¹⁰, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por los artículos 122 (inciso 3) y 197¹¹ del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial¹². 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 constitucional¹³.

2.6. Sobre el proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende el Tribunal Constitucional¹⁴ que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: a) Falta de motivación propiamente dicha: Cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; b) Motivación aparente: Cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; c) Motivación insuficiente: Cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y d) Motivación defectuosa en sentido estricto: Cuando se vulnera las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

2.7. Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo

cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como -de ser el caso- en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso y menos fijada como punto controvertido, o, a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia “exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas”¹⁵. **2.8.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas. **2.9.** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso 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. **2.10.** De la revisión integral de la sentencia de vista materia de casación, se aprecia que ha respetado el derecho al debido proceso y la debida motivación de las resoluciones judiciales. Asimismo, ha justificado las **premisas fácticas** (el Tribunal Fiscal, mediante Resolución N.º 00781-1-2020, entre otros, declaró **nula** la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, del treinta de abril de dos mil trece, y **dejó sin efecto** la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263 en el extremo de los reparos por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada y por honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del “squeeze-out” o “venta forzosa” no vinculados con la generación de renta, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0020514 en dicho extremo), así como las **premisas jurídicas** (artículos 109, 127 y 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF; y artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que “[...] en la instancia de reclamación, indicó que los reparos acotados se debieron a que, no se

acreditó la efectiva prestación de los servicios, esto es, la realidad de los servicios materia de reparo, a pesar, que los valores fueron girados como consecuencia de que la empresa codemandada no habría acreditado que los gastos se encuentren vinculados con la generación de renta (causalidad). Bajo ese contexto, se presenta la modificación del fundamento de los reparos en la instancia de reclamación, de causalidad a efectiva prestación de servicios (realidad de operaciones), con lo cual se vulneró el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario".

2.1.1. Ahora bien, sobre la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de mérito es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas contienen proposiciones sustentadas en el ordenamiento jurídico nacional, las que resultan pertinentes para resolver la controversia fijada por las instancias, atendiendo a los términos de lo que fue objeto debatible y el punto controvertido, referido a si la sentencia recurrida y el recurso de apelación se circunscriben a verificar si la administración tributaria, en instancia de reclamo, modificó el fundamento de los reparos al impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete por "servicios legales por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada" y "honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto ley sobre incorporación 'squeeze out' o 'venta forzada' no vinculados con la generación de renta". En atención a las premisas normativas y fácticas expuestas, el colegiado superior sustenta su postura frente a la normativa aplicable al caso en concreto y arriba a una conclusión motivada que cumple la exigencia de logicidad.

2.1.2. Sin perjuicio de lo indicado, no debe confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales y debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida. Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no concuerde con la conclusión a que se arriba con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y en las razones que se expusieron, no significa que el colegiado revisor haya incurrido en las infracciones alegadas. En consecuencia, al no haber afectación del derecho al debido proceso, en su manifestación de derecho a la debida motivación de la resolución judicial, deviene **infundada** la causal planteada.

Tercero. Delimitación de la controversia. La controversia se generó como consecuencia de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 00781-1-2020, que declaró entre otros **nula** la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, del treinta de abril de dos mil trece, y **dejó sin efecto** la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263 en el extremo de los reparos por "servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada" y "honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto ley sobre incorporación 'squeeze out' o 'venta forzada' no vinculados con la generación de renta", y la Resolución de Multa N.º 012-002-0020514 en dicho extremo, señalando que la administración modificó el fundamento del reparo en la etapa de fiscalización y en instancia de reclamación.

Cuarto. Pronunciamiento respecto a la infracción normativa de carácter material. Inaplicación de lo expresamente regulado en el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 13 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.

4.1. Con el fin de analizar la causal denunciada, es necesario remitirnos al dispositivo invocado que habría sido infringido. Del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado

mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF¹⁶. **Artículo 109. Nulidad y anulabilidad de los actos.** [...] 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior; [...] De la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley N.º 27444¹⁷. **Artículo 13. Alcances de la nulidad** 13.1 La nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él. 13.2 La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario. 13.3 Quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio. **4.2.** Aunado a las normas denunciadas, corresponde traer a colación el marco normativo referido a la facultad de hacer un nuevo examen de los aspectos controvertidos en el procedimiento contencioso-tributario -Tribunal Fiscal-. **Artículo 127. 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 sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos. En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación. Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones. Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación. **4.3.** Sobre el ámbito de aplicación del mencionado dispositivo, es pertinente señalar lo que la doctrina explica: El órgano resolutor, si bien puede examinar incluso aspectos no planteados por los interesados (es decir, no planteados por la Administración, al realizar la determinación o al fundamentar su resolución, o por el deudor tributario, al impugnar), pero que sí resulten o se susciten del expediente, debe circunscribirse exclusivamente al asunto controvertido. De este modo, si bien se estima que en buena cuenta se puede realizar una "nueva fiscalización" (con nuevas comprobaciones), el órgano resolutor (la Administración Tributaria o, eventualmente, el Tribunal Fiscal) no está facultado para realizar nuevos reparos o determinaciones ni introducir elementos ajenos o distintos de las deudas, infracciones, tributos o períodos a los enmarcados en la controversia (esencialmente los reparos vinculados a la determinación); así, genéricamente, su ejercicio debe estar referido a los tributos (o conceptos o aspectos de éste), y períodos reclamados o apelados.¹⁸ Sólo los reparos contenidos en la resolución de determinación reclamada pueden ser objeto de la facultad de reexamen. [...] El reexamen implica un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, por lo que, en principio, el artículo 127 [del Código Tributario] le concede al reclamante todas las garantías para defenderse adecuadamente [...]. El ejercicio de la facultad de reexamen no es otra cosa que el ejercicio de la facultad de determinación suplementaria (o

complementaria) aunque restringida.¹⁹ 4.4. De lo anterior, se puede colegir que lo que se entiende por la facultad de reexamen de la administración tributaria se circunscribe al asunto controvertido del procedimiento contencioso-tributario. Es decir, el reexamen se puede efectuar de manera restringida sobre los tributos (conceptos o aspectos de este) y periodos reclamados o apelados, mas no para realizar nuevos reparos o determinaciones ni introducir elementos ajenos o distintos a las deudas, infracciones, tributos o periodos enmarcados en la controversia, con las garantías para defenderse adecuadamente. Eso significa que un aspecto sorpresivo podría vulnerar el debido proceso, en su contenido del derecho de defensa, al no permitir al contribuyente desplegar la actividad correspondiente para tal fin. 4.5. En cuanto a lo que debe entenderse por aspectos del asunto controvertido, resulta ilustrativo lo señalado por Caller Ferreyros, en el sentido de que: [...] *los aspectos del asunto controvertido son los aspectos del reparo impugnado, para lo cual dicho reparo tiene que constar en la resolución de determinación u orden de pago, de ser el caso, o resolución de multa materia de impugnación. Es decir, debe corresponder a un aspecto de un reparo formulado en la etapa de fiscalización y que haya sido impugnado. La facultad de reexamen sólo debe proceder en el caso de reparos impugnados.*²⁰ 4.6. A efectos de analizar la causal propuesta, resulta pertinente describir el trámite administrativo considerado por la instancia de mérito respecto al reparo que nos ocupa, trámite que sirvió de base para la decisión adoptada. 4.6.1. Respecto al reparo **servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada**, se tiene lo siguiente: a) Del Anexo N.º 4 de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263, se observa que la administración tributaria efectuó reparos por concepto de "servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada", al considerar que la empresa codemandada no acreditó fehacientemente que se encontraban vinculados con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente. b) Mediante el punto 6 del Requerimiento N.º 0122110000861, la administración tributaria solicitó a la empresa codemandada acreditar la relación de causalidad de aquellos gastos vinculados con los servicios prestados por Marco Benavente Cano. c) Del resultado del referido requerimiento, la administración dio cuenta del escrito y los documentos presentados por la recurrente en respuesta del mencionado requerimiento, sin embargo, señaló que, la empresa codemandada no acreditó que los gastos observados están vinculados con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente, pues no presentó mayor documentación que sustente tal vinculación. d) Del Anexo N.º 4²¹ de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263, se advierte que la administración tributaria reparó el gasto por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano, debido a que considera que constituyen un gasto no vinculado con las actividades y operaciones que realiza la recurrente, por lo que concluye que dicho servicio no resultaba causal, al no encontrarse vinculado a la generación de la renta y al mantenimiento de la fuente productora. e) La empresa codemandada planteó recurso de reclamación, entre otros, contra el reparo por "servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada ni el mantenimiento de la fuente productora". f) Dicha reclamación fue resuelta mediante Resolución de Intendencia N.º 0150140010742²², del treinta de abril de dos mil trece, en la que la administración tributaria declaró fundado en parte el recurso de reclamación planteado por la empresa codemandada y confirmó el saldo a

favor del impuesto a la renta de tercera categoría y, en consecuencia, señaló que se debía proseguir con la cobranza actualizada de la deuda contenida en las resoluciones de determinación y multa; el Informe N.º 004-2013-Sunat-2H3300-DTC, en que se sustentó la referida resolución, indicó lo siguiente respecto al reparo "servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada": *En ese sentido, se puede colegir que para acreditar la fehaciencia de un servicio debe existir, entre otros, además de un contrato, el elemento denominado "acreditación de resultado. [...] Sin embargo, en el caso de autos, no se advierte que el recurrente haya presentado documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios de asesoría legal. [...] En consecuencia, del análisis efectuado en este, se concluye que no se encuentran sustentados los servicios prestados por el Sr. Marco Benavente Cano, al no haberse presentado documentación que acredite la efectiva prestación de los mismos.*²³

4.6.2. Respecto al reparo honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto ley sobre incorporación 'squeeze out' o 'venta forzada' no vinculados con la generación de renta, se aprecia esto: **a)** Del Anexo N.º 4 de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263, se observa que la administración tributaria efectuó reparos por concepto de "squeeze-out" o "venta forzosa" no vinculados con la generación de renta, al considerar que no se encontraban vinculados con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente. **b)** Mediante el punto 2 del Requerimiento N.º 0122110000863, la administración tributaria solicitó a la empresa codemandada demostrar la relación de causalidad de los gastos anotados en la cuenta contable **63254000To - "Honorarios por asesoría legal"**, entre otros, en lo referido al servicio de asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre incorporación del "squeeze-out" o "venta forzosa". En el resultado del referido requerimiento, la administración deja constancia del escrito y documentación presentados; sin embargo, reparó el gasto al no haber presentado la empresa documentación adicional que sustentara de manera fehaciente su vinculación con la renta gravada. **c)** Posteriormente la administración, mediante Anexo N.º 1 del Requerimiento N.º 0122120002014, comunica a la empresa los reparos efectuados en el procedimiento de fiscalización, entre los que se encontraba el analizado en el presente acápite, y se le da la oportunidad de presentar sus descargos. Del resultado del referido requerimiento, la administración tributaria mantuvo el reparo al servicio por la elaboración del proyecto de ley de venta forzosa de acciones, ya que señaló que este no se encuentra vinculado a la generación de renta ni al mantenimiento de la fuente productora. **d)** Del Anexo N.º 4²⁴ de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263, se advierte que la administración tributaria reparó los honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto de ley sobre la incorporación del "squeeze out" o "venta forzosa", no vinculados con la generación de renta, debido a que concluyó que **el servicio legal por la elaboración del proyecto de ley de venta forzosa de acciones no se encuentra vinculado a la generación de renta ni al mantenimiento de la fuente productora.** **e)** La empresa codemandada planteó el recurso de reclamación, entre otros, contra el reparo por honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto de Ley sobre la incorporación del "squeeze-out" o "venta forzosa" no vinculados con la generación de renta. **f)** La misma que fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, del treinta de abril de dos mil trece, en que la administración tributaria, entre otros, declaró fundado en parte el recurso de reclamación planteado por la empresa codemandada. En el Informe N.º 004-2013-Sunat-2H3300-DTC, en que se sustenta la referida resolución, respecto al reparo "honorarios por asesoría en la

elaboración del proyecto ley sobre incorporación 'squeeze out' o 'venta forzada' no vinculados con la generación de renta" se lee lo siguiente: *En ese sentido, procederemos a analizar si el proyecto de ley y la exposición de motivos referida a la "incorporación del Squeeze out o Venta forzosa", elaborado por el Estudio Payet, Rey, Cauvi S.C.R.L, y presentados en el procedimiento de fiscalización, son suficientes para sustentar la efectiva prestación del servicio, en cumplimiento del principio de causalidad. [...] En consecuencia, considerando que el proyecto de ley así como la exposición de motivos presentados por el recurrente no resultan documentos suficientes para acreditar el servicio prestado por parte de su proveedor Payet, Rey, Cauvi S.C.R.L, corresponde confirmar el reparo efectuado por el área acotadora en esta Instancia.*²⁵ g) Esta decisión fue apelada, lo que originó que se expida la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00781-1-2020²⁶, del diecisiete de enero de dos mil veinte, que declaró **nula** la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, del treinta de abril de dos mil trece, y **dejó sin efecto** la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263 en el extremo de los reparos por "servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada" y "honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto ley sobre incorporación 'squeeze out' o 'venta forzada' no vinculados con la generación de renta", y la Resolución de Multa N.º 012-002-0020514 en dicho extremo. Argumentó lo siguiente: [...] *Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada la Administración modificó el fundamento del reparo baja análisis, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario. corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código. precede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo, corresponde levantarlo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263 [...].*²⁷ 4.7. De los antecedentes administrativos, se advierte que la administración tributaria, en el Anexo N.º 4 de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263, alega que el reparo "servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta" fue por no haberse acreditado el principio de causalidad; sin embargo, de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, que contiene el Informe N.º 004-2013-Sunat-2H3300-DTC, en su desarrollo y su conclusión, indicó que el servicio legal prestado por Marco Benavente Cano no se encuentra vinculado a la generación de renta ni al mantenimiento de la fuente productora. 4.8. En la misma línea, se tiene que, de los antecedentes administrativos, se advierte que la administración tributaria, en el Anexo N.º 4 de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0033263 adujo que el reparo "honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto ley sobre incorporación 'squeeze out' o 'venta forzada' no vinculados con la generación de renta" consideró que el servicio legal por la elaboración del proyecto de ley de venta forzosa de acciones no se encuentra vinculado a la generación de renta ni al mantenimiento de la fuente productora. Sin embargo, la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, que contiene el Informe N.º 004-2013-Sunat-2H3300-DTC, en su desarrollo y en su conclusión, indicó que la empresa codemandada no había acreditado la fehaciencia y realidad de la operación. 4.9. En ese sentido, el Tribunal Administrativo y las instancias de mérito precisaron que la administración tributaria realizó un cambio de fundamento tanto en la emisión de la Determinación N.º 012-003-0033263 y en la Resolución de

Intendencia N.º 0150140010742, en lo referido a los reparos “servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada” y “honorarios por asesoría en la elaboración del proyecto ley sobre incorporación ‘squeeze out’ o ‘venta forzada’ no vinculados con la generación de renta”. 4.10. Para ello, el Tribunal Fiscal invocó el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, así como el “Glosario de fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal”, que establece en su acápite 76 que, cuando la administración, en virtud de su facultad de reexamen, modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, la resolución apelada es nula y debe dejarse sin efecto el valor. En esa misma línea, este colegiado Supremo concuerda con el criterio desarrollado en la sentencia emitida por la Sala Superior, que en el considerando décimo cuarto de la sentencia recurrida señala: *[s]e aprecia que la demandante, en la instancia de reclamación, indicó que los reparos acotados se debieron a que no se acreditó la efectiva prestación de los servicios, esto es, la realidad de los servicios materia de reparo. A pesar, que los valores fueron girados como consecuencia de que la empresa codemandada no habría acreditado que los gastos se encuentren vinculados con la generación de renta (causalidad). [...].* 4.11. Al respecto, el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario²⁸ establece que el acto de la administración tributaria es nulo cuando prescinde totalmente del procedimiento legal establecido o cuando es contrario a la ley o norma con rango inferior. 4.12. En esa misma línea, el artículo 10 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, de aplicación supletoria al presente proceso, regula las causales de pleno derecho de los actos administrativos en los casos donde exista: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. 2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14. 3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma. 4.13. Asimismo, el artículo 12²⁹ de la ley precitada señala los efectos de una declaración de nulidad administrativa (declarativo y retroactivo) y el artículo 13³⁰ establece que la nulidad de un acto implica la de los sucesivos actos en el procedimiento cuando estén vinculados a aquel. De ello, se puede inferir que la finalidad de una nulidad es pretender que el acto administrativo impugnado no existió, por lo que deben retrotraerse todos los efectos jurídicos que dicho acto haya afectado. 4.14. Sin embargo, cabe señalar que en el caso concreto, respecto a los reparos atribuidos a la empresa codemandada: “Servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta” y el reparo “honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del Squeeze out o Venta Forzosa no vinculados con la generación de renta”, se presenta un cambio de fundamento durante la etapa de fiscalización, hasta la emisión de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010472, de lo que se desprende que presenta vicios de nulidad por haber afectado el derecho de defensa del contribuyente, toda vez que las irregularidades y contradicciones de la administración tributaria no permitieron que realice sus descargos en relación en el extremo de los reparos atribuidos a la empresa codemandada. 4.15. Por lo tanto, el supuesto

contemplado en el glosario de fallos del Tribunal Fiscal es aplicable al caso concreto y al concluir tanto el auditor fiscal como la administración tributaria en sentidos distintos sobre los reparos “servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada” y “honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del Squeeze out o Venta Forzosa no vinculados con la generación de renta”. En consecuencia, estando a lo resuelto por el Tribunal Fiscal y, al advertirse un cambio de fundamento por la administración tributaria, corresponde que se declare nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140010742, de fecha de treinta de abril de dos mil trece y deja sin efecto la Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0033263 en el extremo de los reparos por “servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada” y “honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del Squeeze out o Venta Forzosa no vinculados con la generación de renta”, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0020514. **4.16.** En esa línea, la Sala Suprema señala que, el Tribunal Fiscal y las instancias de mérito realizaron una adecuada aplicación de las normas denunciadas por la casacionista, toda vez que evidencia la indefensión de la empresa contribuyente que se generó como resultado de la actuación realizada por la administración tributaria, al incurrir en el supuesto de nulidad contenido en el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; por lo que corresponde declarar **infundada** la referida causal. En consideración a los argumentos expuestos, se concluye que la sentencia objeto de casación no incurrió en las infracciones denunciadas por la parte recurrente; por tanto, la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde al derecho y a la justicia. Corresponde, pues, declarar **infundado** el recurso de casación. **III. Decisión:** Por tales consideraciones, **declararon infundado** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, mediante escrito presentado el catorce de agosto de dos mil veintitrés (fojas nueve mil trescientos veintiuno a nueve mil trescientos treinta y seis). En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del treinta y uno de julio de dos mil veintitrés (fojas nueve mil trescientos dos a nueve mil trescientos quince), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. Por último, **dispusieron** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra la Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston Sociedad Anónima Abierta 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.

Yaya Zumaeta,
Proaño Cueva,
Pereira Alagón,
Delgado Aybar,
Gutiérrez Remón

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

2 Se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad.

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

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

5 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México". Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.

6 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso J. vs. Perú". Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.

7 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá". Sentencia del dos de febrero de dos mil uno; párr. 127.

8 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso Casa Nina vs. Perú". Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.

9 Resolución recaída en el Expediente N.º 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.

10 Constitución Política del Estado

Artículo 139. Principios de la Administración de Justicia

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.

11 Código Procesal Civil

Artículo 122. Las resoluciones contienen:

[...]

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

Artículo 197. Valoración de la prueba

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.

12 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.

13 El Tribunal Constitucional, en la sentencia del Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, publicada el dos de octubre de dos mil siete en el Diario Oficial El Peruano, ha puntualizado que:

[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.

14 Resolución del referido tribunal recaída en el Expediente N.º 0728-2008-PHC/TC, publicada el ocho de noviembre de dos mil ocho en el Diario Oficial El Peruano.

15 Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 00356-2022-PHC/TC, publicada en el Diario Oficial El Peruano, el quince de junio de dos mil veintitrés.

16 Publicado el veintidós de junio de dos mil trece en el Diario Oficial El Peruano.

17 Publicado el once de abril de dos mil uno en el Diario Oficial El Peruano.

18 Huamaní Cueva, Rosendo (2013). Código Tributario comentado. Lima, Jurista Editores; pp. 1059-1060.

19 Hernández Berenguel, Luis (2013). "La facultad de reexamen". En XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista 56; pp. 156-158.

20 Caller Ferreyros, María Eugenia (2013). "La facultad de reexamen. Su regulación en el Código Tributario". En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N.º 55; p. 160.

21 Véase a fojas 8762.

22 Véase a fojas 9054 a 9056.

23 Véase a fojas 9116 a 9117

24 Véase a fojas 8779.

25 Véase a fojas 9124 a 9126.

26 Véase a fojas 24 a 58.

27 Véase a fojas 47 y 52.

28 Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 109. *Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:*

[...]

2. *Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior, [...].*

29 Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo 12. *Efectos de la declaración de nulidad*

12.1 *La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.*

12.2 *Respecto del acto declarado nulo, los administrados no están obligados a su cumplimiento y los servidores públicos deberán oponerse a la ejecución del acto, fundando y motivando su negativa.*

12.3 *En caso de que el acto viciado se hubiera consumado, o bien sea imposible retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad de quien dictó el acto y en su caso, a la indemnización para el afectado.*

30 Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo 13. *Alcances de la nulidad*

13.1 *La nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.*

13.2 *La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.*

13.3 *Quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio.*

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 3 de julio del 2024.