

o prerrogativas nacidos de dicha legislación, así como también quedarían privados de exigencia las cargas públicas, deberes, responsabilidades, penalidades, etc., que el Estado hubiese establecido en su relación con los ciudadanos. Desde ambas perspectivas —la ciudadanía y la organización estatal—, se perpetraría un inmenso perjuicio para la vida coexistencial y la normal marcha del cuerpo político. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 010-2002-AI/TC, del tres de enero del dos mil tres; fundamentos jurídicos 13-14.

<sup>10</sup> RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco (2013). "Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios". En Foro Jurídico, N° 12; p. 137. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808>

<sup>11</sup> RUIZ DE CASTILLA, "Inmunidad...", p. 142

<sup>12</sup> RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2017). Derecho tributario: temas básicos. Lima, Fondo Editorial PUCP; pp. 152-153.

<sup>13</sup> RUIZ DE CASTILLA, "Inmunidad...", pp.140-141.

<sup>14</sup> GUASTINI, Riccardo (1999) Estudios sobre la interacción jurídica. Traducción de Gascón y Carbonell. México D.F., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; p. 51. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1651/1.pdf>

<sup>15</sup> Ibidem, p. 51

<sup>16</sup> Caso Artavia Murillo y otros (fertilización in vitro) vs. Costa Rica

246. En el presente caso, **la interpretación evolutiva es de especial relevancia**, teniendo en cuenta que la FIV es un procedimiento que no existía al momento en el que los redactores de la Convención adoptaron el contenido del artículo 4.1 de la Convención. [Énfasis agregado]

<sup>17</sup> [...] El deber de motivar debió obligar al JNE no sólo a realizar un mero análisis legal de las normas de carácter tributario o a darle una interpretación textual o literal, sino a sustentar su decisión de acuerdo a las normas de orden constitucional que rigen el sistema tributario nacional. Además, debió utilizar otros métodos de interpretación que tenga en cuenta los fines de la norma, el contexto histórico, sus características, elementos, etc. Por ello, este Colegiado considera que este extremo de las resoluciones no estuvo debidamente motivado.

*Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 03283-2007-PA/TC, del tres de septiembre de dos mil siete; fundamento jurídico 3, numeral a.*

<sup>18</sup> Expediente N° 00042-2004-AI/TC, del trece de abril del dos mil cinco; fundamento jurídico 14.

C-2251198-136

## CASACIÓN N° 7143-2022 LIMA

### TEMA: MEDIOS DE PAGO

**SUMILLA:** La Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía (norma denunciada) prescribe que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe es superior al estipulado en su artículo 4, deben realizarse utilizando los medios de pago a través de empresas del sistema financiero (aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos), medios consistentes en a) depósitos en cuentas, b) giros, c) transferencias de fondos, d) órdenes de pago, e) tarjetas de débito expedidas en el país, f) tarjetas de crédito expedidas en el país, g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores; por lo que las empresas declarantes se encuentran en la obligación de acreditar el pago de lo adquirido por ella con los medios de pago antes citados.

**PALABRAS CLAVE:** nulidad, medios de pago, liquidaciones de compra, medios probatorios, enajenación, comprobantes de pago, evasión de impuestos y formalización de la economía

Lima, dieciocho de mayo de dos mil veintitres.

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: VISTA:** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante, **Costeño Alimentos Sociedad Anónima Cerrada**, interpuso el recurso de casación el catorce de febrero de dos mil veintidós (foja trescientos veinte del expediente judicial electrónico - EJE<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista, del trece de enero de dos mil veintidós (foja doscientos noventa y tres), que **confirma** la sentencia apelada, contenida en la resolución número siete, del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (foja doscientos quince), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

**ANTECEDENTES Demanda** Mediante escrito del tres de octubre de dos mil diecinueve (foja ochenta y cuatro), la empresa **Costeño Alimentos Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contra la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** y el **Tribunal Fiscal**, solicitando como petitório lo siguiente: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 05449-4-2019**, del catorce de junio de dos mil diecinueve, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140009658/SUNAT, que confirmó la Resolución de

Determinación N° 0120030021012 y la Resolución de Multa N° 0120020016450, relativas al impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete. **Primera pretensión accesoria:** Se solicita declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140009658/SUNAT, así como la Resolución de Determinación N° 0120030021012 y la Resolución de Multa N° 0120020016450. **Segunda pretensión accesoria:** Solicita que se disponga que la administración tributaria proceda con la devolución de las sumas de un millón doscientos veintidós mil ochocientos noventa y cuatro soles con cero céntimos (S/ 1'221,894.00) y seiscientos veintidós mil ochocientos noventa y seis soles con cero céntimos (S/ 622,896.00), correspondientes a las Resoluciones de Determinación N° 0120030021012 y a la Resolución de Multa N° 0120020016450, que deberán ser devueltas a favor de la demandante más los intereses correspondientes. **Contestación de demanda de la SUNAT** Mediante escrito del doce de diciembre de dos mil diecinueve, la demandada SUNAT contesta la demanda (foja ciento catorce), aduciendo respecto a los **reparos por gastos de enajenación no sustentados** que: [...] los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria, para lo cual, entre otros, deben cumplir con exhibir los registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que les sean requeridos, estando, para tal efecto, obligados a conservar dichos registros y libros contables, documentos y demás antecedentes relacionados con sus obligaciones tributarias, mientras el tributo no esté prescrito. En cuanto a los alcances de esta última obligación, cabe destacar el hecho que la misma hace una referencia amplia a la documentación contable y antecedentes relacionados con obligaciones tributarias que no estén prescritas, lo cual incluye toda documentación que tenga incidencia o determine tributación en períodos no prescritos, cualquiera sea el período en que tal información conste, esto es, aun cuando dicha información corresponda a situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos. (...) Respecto de lo señalado por la demandante, en el sentido que, al momento de la fiscalización a efectos de acreditar el costo de adquisición de las cuatro desmontadoras, cumplió con presentar copia legalizada del Registro de Activos Fijos y respecto a las Tarjetas del Kardex de los activos en mención, no fueron aceptadas por la Administración Tributaria, bajo el argumento de que dichas tarjetas, no se encontraban legalizadas. En relación con ello, debemos de indicar que tal como se observa en la Resolución de Intendencia N° 015-01400096580 (página 11/34) y en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05449-4-2019 (6/16), tanto la Administración como el Colegiado han meritado el Registro de Activos Fijos de la demandante; no obstante, este libro no es suficiente a efectos de acreditar el costo de adquisición, dado que los registros contables solo reflejan el monto registrado por el propio contribuyente, por lo que, por sí solo no acredita el costo de adquisición." y respecto al reparo por costo de ventas por adquisiciones sustentadas en liquidaciones de compra canceladas sin utilizar medios de pago que: "De no emplearse los Medios de Pago regulados por la citada ley, cuando éste resulte obligatorio hacerlo, no se podrá alcanzar el reconocimiento de los efectos tributarios de las operaciones que efectúe el contribuyente, como puede ser el desconocimiento del derecho a deducir gastos y/o costos de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta. **Contestación de demanda del Tribunal Fiscal** Mediante escrito del dieciséis de diciembre de dos mil diecinueve, el demandado Tribunal Fiscal contesta la demanda, aduciendo respecto a los **reparos por gastos de enajenación no sustentados** lo siguiente: [...] dicha documentación no acredita el costo computable (costo de adquisición) asignado a las citadas máquinas desmontadoras, por cuanto no sustentan documentadamente la contraprestación pagada por el bien adquirido, conforme con las normas antes glosadas. [...] de conformidad con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03709-1-2006. La obligación de los contribuyentes de conservar la información y documentación contable correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración, incluye la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado que guarden una relación, directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita, por lo que toda vez que la documentación de sustento de la deducción del costo computable materia de análisis fue solicitada en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, cuando este tributo no había prescrito, por tanto, NO corresponde amparar lo alegado por la demandante en el sentido que no debía conservar dicha documentación. [...]". Y señalando por el reparo por gastos por intereses financieros no sustentados en comprobantes de pago que: "[...] Conforme con el criterio

adoptado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 611-1-2001, 8534-5-2001 y 1404-1-2002, la restricción a la deducción de gastos que no se sustentan en comprobantes de pago únicamente se aplica cuando exista la obligación de emitirlos [...]. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (foja doscientos quince), el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infundada la demanda en todos sus extremos, bajo los siguientes argumentos: **II.3.1 Sobre el reparo referido al costo de enajenación de cuatro desmontadoras [...]** **II.3.6 De la revisión de los actuados en el expediente administrativo**, así de lo señalado por la propia demandante se advierte que para sustentar el costo de las 4 desmontadoras de algodón, las cuales fueron enajenadas en el ejercicio 2007, presentó una copia del Registro de Control de Activos Fijos, del ejercicio 2007 y también la tasación efectuada por la empresa Consorcio de Ingeniería de Valuación S.A.C., efectuada mediante el Informe N° 07-6240, de fecha 03 de mayo de 2007. De folios 187 a 190 del tomo 4 del expediente administrativo, obran los registros contables de los 4 activos fijos con N°s de documento 400000020 a 400000023, con fecha de documento el 04 de mayo de 2007, elaborados en el periodo mayo de 2007, en los cuales se señaló en la cuenta 66201001, el costo neto enajenación. IME de cada uno de los cuatro activos por S/. 74,837.82. Asimismo, de folios 191 del tomo 4 del expediente administrativo, obra la copia del folio 200 del Registro Auxiliar del Control de Activos Fijos del periodo diciembre de 2007, en la cual se indicó que las 4 desmontadoras de algodón fueron adquiridas el 01 de diciembre de 1996 y tenían el costo de S/. 74,837.82. De folios 192 del tomo 4 del expediente administrativo obra la copia del Cuadro de activos fijos de fecha 31 de diciembre de 2007, en el cual obran los 4 activos materia de controversia y se registró el valor de S/. 74,837.82, por cada uno de ellos. Del mismo modo, de folios 21 a 24 del tomo 2 del expediente administrativo, obra el Informe N° 07-6240 "Valoración de Cuatro Deslintadoras Mitchell, de fecha 03 de mayo de 2007, elaborado por la empresa Consorcio de Ingeniería de Valuación S.A.C., la tasación fue solicitada por el Sr. Miguel Seminario, siendo el propietario de los activos fijos la empresa que sería absorbida por la demandante y se señaló que la clase de bien era un equipo para deslinterar semilla de algodón. En dicho informe se aprecia que se presentó la valorización de cuatro máquinas Deslintadoras marca Mitchell, y el tasador indicó que la valorización fue calculada en base al valor de un equipo similar nuevo, teniendo en consideración el Estado de conservación y funcionamiento en las condiciones en que se encontró el día de la inspección ocular, se añadió que la valorización fue practicada al 03 de mayo de 2007, en dicho informe se señaló que las máquinas Deslintadoras fueron adquiridas en el año 1996 por la suma de S/. 74,000.00 cada una. **II.3.7 De acuerdo a la documentación presentada por la demandante en el procedimiento de fiscalización se aprecia que solo presentó documentación contable, que estaba registrada en el ejercicio 2007, en los cuales se consignó que el valor de las 4 desmontadoras de algodón era de S/. 74, 837.82 y que fueron adquiridas en el año 1996, [...]** [...] el numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario [...] se observa que la obligación de conservar la documentación por parte de los contribuyentes hasta que el tributo no esté prescrito no solo se refiere al ejercicio en que se produce una determinada operación, como lo señala la demandante (quien alega que los ejercicios 1984 o 1996 ya se encontraban prescritos en el ejercicio 2007) sino que la norma también se refiere los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan obligaciones tributarias, relacionadas con un determinado ejercicio, es decir que si en el ejercicio 2007, que no se encontraba prescrito a la fecha en que inició el procedimiento de fiscalización, la demandante realizó operaciones susceptibles de generar obligaciones tributarias (venta de 4 desmontadoras), se encontraba obligada a conservar toda la documentación que estuviera relacionada a todas las operaciones o situaciones que constituyeran hechos generadores de obligaciones tributarias,

en este caso se debió conservar la documentación que sustente el costo computable de los activos que fueron enajenados en el ejercicio 2007 a fin de acreditar el costo de adquisición de dichos activos [...]. **II.3.11 Sobre el reparo de adquisiciones con liquidaciones de compra canceladas en efectivo: [...]** **II.3.15 De la revisión de los actuados en el expediente administrativo**, se advierte que el reparo efectuado por la Administración Tributaria se ha producido por el hecho de que la demandante no acreditó la utilización de los medios de pago cuando ésta tenía la obligación y la opción para utilizarlos, ante ello la demandante indica que no se toma en cuenta que al interior el país donde se adquieren los productos no existen instituciones financieras ni bancarias, ni notarios ni jueces de paz y que las adquisiciones se realizaban exclusivamente en los valles productores ubicados en la ceja de selva y que los productores de café y cacao no reciben cheques por la cancelación de sus productos, por lo que no le era posible utilizar los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194. [...] Sin perjuicio de lo señalado anteriormente y en el caso en que no hubieran existido agencias de bancos en los distritos señalados anteriormente, la excepción establecida en el artículo 6° de la Ley N° 28194 solo era aplicable si es que el pago de dinero se realizaba en presencia de notarios o jueces de paz que den fe del acto, lo cual tampoco ocurrió o no ha sido cumplido por la demandante, cabe señalar que la norma no establece este requisito solo al pago de remuneraciones o la entrega de devolución de mutuos, sino que lo incluye en la excepción general por lo que no corresponde amparar lo señalado por la demandante. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del trece de enero de dos mil veintidós (foja doscientos noventa y tres), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, confirmó la sentencia apelada, contenida en la resolución número siete, del treinta de septiembre de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. El colegiado consideró lo siguiente: [...] **SÉTIMO: "Sobre el reparo por costo de enajenación no sustentado por cuatro desmontadoras de algodón al no acreditar el costo computable o costo de adquisición de dichos bienes enajenados (S/. 299,351,00)".** En los agravios contenidos en los puntos a.1) y a.2) inciso a) del tercer considerando, en resumen, la demandante sostiene la recurrida vulneró el debido proceso al interpretar erróneamente el numeral 7) del artículo 87 del Código Tributario, pues señaló estaría obligada, casi perpetuamente, a conservar la documentación relacionada a todas las operaciones o situaciones que constituyeran hechos generadores de obligaciones tributarias, en este caso, la documentación que sustente el costo computable de los activos enajenados en el ejercicio 2007; (...) acota los bienes fueron adquiridos en el mes de diciembre de 1984, que por error indicó fue en 1996, pero sea en cualquiera de esos años, a la fecha de inicio de la fiscalización, esto es, 2009, habían transcurrido no 23 sino 25 años, de este modo, el tributo y los efectos que emergían de la compra de los activos habían prescrito, por ende, no se encontraba obligada a mantener la factura respectiva. [...] **NOVENO:** De acuerdo a lo expuesto, resulta correcto afirmar que en virtud del primer párrafo del numeral 7) del artículo 87 del Texto Único Ordenado – TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF publicado el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve, modificado por Decreto Legislativo N° 953 publicado el cinco de febrero de dos mil cuatro, que establece los administrados deberán "Conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, mientras el tributo no esté prescrito" (subrayado nuestro), la demandante tenía la obligación de conservar y exhibir la documentación sustentatoria vinculada con el costo de enajenación de las desmontadoras de algodón como lo es el costo de adquisición de dichas maquinarias, el cual viene a ser su antecedente, pues tiene incidencia directa en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, periodo tributario que no se encontraba prescrito debido a que su fiscalización inició en el año 2009 con la Carta de Presentación N° 090011286070-01-SUNAT, es decir, cuando todavía no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 43 del TUO del Código Tributario; por consiguiente, y estando que no se cumplió con esta obligación resulta correcto se haya reparado el costo de enajenación por las desmontadoras de algodón, desvirtuándose la vulneración del debido proceso. [...] **DECIMO:** En el agravio contenido en el punto b.1) del inciso b) del tercer considerando, la demandante refiere el juzgado interpretó erróneamente el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988 modificado por la Ley N° 27029, al señalar se encontraba

obligada a conservar toda la documentación pertinente al no formar parte del sector público nacional, argumento totalmente inválido, ya que la norma expresa lo contrario, pues indica quienes no forman parte del sector público nacional (claramente sector privado) estarán obligadas a conservar los libros, correspondencia y otros documentos relacionados con el desarrollo de su actividad empresarial, por un periodo que no excederá los 5 años contados a partir de la ocurrencia del hecho o la emisión del documento y transcurrido dicho periodo podrán disponer su reciclaje o destrucción, en consecuencia, solo tenía la obligación de guardar la documentación de la adquisición de los activos por un plazo no mayor a los 5 años. [...] De la interpretación conjunta de las normas citadas, en este caso, la demandante debió conservar y/o exhibir las facturas o cualquier otra documentación vinculada a la compra de las desmontadoras de algodón, siendo que en el supuesto de que en su oportunidad haya sido destruida de forma voluntaria o involuntaria ello debió ser comunicado a la administración tributaria, lo cual no se acreditó, aun así, en caso ello haya sucedido la propia norma establece "la prueba de los derechos que se pudieran derivar del contenido de los documentos luego del plazo de cinco años, será de quien alegue el derecho", esto implica que la carga probatoria continúa siendo de la actora quien claramente en el particular no logró acreditar el costo de adquisición de las desmontadoras de algodón vinculado al costo de enajenación de los mismos a efectos de determinar correctamente el Impuesto a la Renta en el ejercicio 2007. [...] **DÉCIMO SEGUNDO:** "Sobre el reparo costo de ventas por adquisiciones sustentadas en liquidaciones de compra canceladas sin utilizar medios de pago (S/. 1'046,310.02)". [...] **DÉCIMO TERCERO:** Sobre el particular, de una interpretación sistemática del texto original de los artículos 3, 4, 5 y 8 de la Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía publicada el veintiséis de marzo de dos mil cuatro, queda claro que el legislador en uso de su potestad tributaria creó la obligación referida a que el pago de operaciones por un importe a partir de S/ 5,000.00 nuevos soles o US\$1,500.00 dólares americanos, debe ser efectuada a través del sistema financiero utilizando medios de pago como depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito expedidas en el país, tarjetas de crédito expedidas en el país, cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente; asimismo, para efectos tributarios estableció como consecuencia de no cumplir con la regla de utilizar medios de pago autorizados legalmente, la pérdida del derecho, entre otros, a deducir dichos pagos como gasto, costo y/o crédito fiscal del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, no existiendo ninguna excepción y/o justificación a la consecuencia jurídica antes señalada, por tanto, a partir del monto determinado en la ley para una operación, los contribuyentes tienen la obligación de utilizar cualquiera de los medios de pago mencionados, salvo se encuentren dentro de la excepción prevista en el artículo 6 de la norma comentada, que se produce cuando las operaciones se efectúen en un distrito en el cual no existe agencia o sucursal de una empresa del Sistema Financiero [...] Ahora bien, de las liquidaciones de compra emitidas en el año dos mil siete por los productos café y cacao se observa que estas se efectuaron en el distrito de Saposoa, provincia de Huallaga, departamento de San Martín; distrito de Nueva Cajamarca, provincia de Rioja, departamento de San Martín; distrito de Jepelacio, provincia Moyobamba, departamento San Martín; distrito de Juanjui, provincia Mariscal Cáceres, departamento de San Martín; distrito de Satipo, provincia Satipo, provincia de Junín; distrito de Shamboyaco, provincia de Tarapoto, departamento de San Martín; distrito de Camporredondo, provincia de Luya, departamento de Amazonas; distrito de Jaén, provincia de Jaén, departamento de Cajamarca; distrito de Tarapoto, provincia de Tarapoto, departamento de San Martín; y distrito de Santa Ana, provincia de La Convención, departamento de Cusco. Seguidamente, en el transcurso del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria en el Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 012210000034 de fecha veintiséis de enero de dos mil diez (fojas 153 EA-T4) corroboró que en los distritos de Saposoa, Nueva Cajamarca, Juanjui, Satipo, Tarapoto, Jaén, Santa Ana existían entidades bancarias como el Banco de Nación y Banco de Crédito según la información obrante en las páginas [www.bn.com.pe/redbanca](http://www.bn.com.pe/redbanca) y [www.viabcp.com/zona](http://www.viabcp.com/zona), lo cual fue ratificado con el Libro de Inventarios y Balances del dos mil siete, donde figuran las cuentas contables N° 10401030-Banco Continental (MN) Tarapoto y la cuenta contable N° 10402670-Banco de Crédito (MN) Juanjui, siendo que este extremo no ha sido contradicho por la actora. [...] Por estas razones, se considera en los distritos donde se efectuaron las operaciones de compra de cacao y café cuyo costo era superior a S/. 5,000.00, si

existían agencias bancarias que permitían la demandante utilice cualquiera de los medios de pago prescritos en el artículo 5 de la Ley N° 28194, no obstante, incluso en el supuesto de que no existieran estas agencias bancarias tampoco cumplió con la condición de la excepción prevista en el artículo 6 de la Ley N° 28194 consistente en que el pago de los productos se efectúe en presencia de un juez de paz o notario público, la cual no es una condición exclusiva de los casos de remuneraciones o la entrega o pago de mutuos como alega la demandante, por consiguiente, resulta correcto se hayan desconocido los montos que contienen las liquidaciones de compra, y por ende, su derecho a ser deducidos como gastos y/o costos en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05449-4-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve, fue emitida de acuerdo a ley y teniendo en cuenta lo actuado administrativamente. **Causales procedentes del recurso de casación.** Mediante auto de calificación del dieciséis de junio de dos mil veintidós (foja ciento sesenta y uno), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante: **Primera infracción normativa Infracción normativa del numeral 7 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** a) La Sala Superior interpretó erróneamente la norma denunciada, en tanto, en el considerando noveno de su sentencia, indicó que la empresa demandante tenía la obligación de conservar y exhibir la documentación sustentatoria vinculada con el costo de enajenación de las desmontadoras de algodón, como es el costo de adquisición de dichas maquinarias. Sin embargo, no tuvo en cuenta que conservar una factura de compra por más de veintitrés años es un absurdo jurídico que además crea inseguridad e incertidumbre jurídica. b) Asimismo, de acuerdo a la interpretación del ad quem, la documentación que acredita la adquisición de un bien, debe conservarse más allá del plazo establecido en el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988; a pesar de que, según lo previsto en el numeral 7 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la obligación de los deudores tributarios de conservar documentación sustentatoria se da siempre que el tributo no este prescrito. c) La Sala Superior indica que los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyen hechos generadores de obligaciones tributarias, no deben ser destruidos o su análogo, pese a que el tributo esté prescrito; lo que a todas luces constituye una errada interpretación. d) La sentencia de vista adolece de vicios de motivación porque inaplica el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil. Ello porque se citan normas que no resultan aplicables al caso concreto. **Segunda infracción normativa Infracción normativa del artículo 5 del Decreto Ley N° 25988 (Modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27029).** Los argumentos son los siguientes: a) En el considerando décimo primero de la sentencia de vista, la Sala Superior –en interpretación del artículo 5 del Decreto Ley N° 25988–indica que la empresa debió comunicar a la Administración Tributaria la falta de facturas o cualquier otra documentación vinculada a la adquisición del bien (costo de enajenación de las desmontadoras de algodón). No obstante, ello es contrario a lo previsto en la acotada ley. b) De la lectura de la norma denunciada se desprende que la única obligación legal inobjetable es la de guardar la documentación de la adquisición de los activos materia del presente, por un plazo que no excediera los cinco años. c) La sentencia de vista adolece de vicios de motivación porque inaplica el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil. Ello porque se citan normas que no resultan aplicables al caso concreto. **Tercera infracción normativa Interpretación errónea de la Ley N° 28194 – Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía.** Los argumentos son los siguientes: a) La sala superior ha indicado que las adquisiciones con liquidaciones de compra canceladas en efectivo por la suma S/ 1'046.310.02 (Un millón cuarenta y seis mil trescientos diez con dos céntimos), no fueron acreditadas por la empresa con medios de pago, mediante los que habría cancelado las compras de café y cacao de agricultores situados en caseríos, comunidades o poblados alejados de las ciudades de la ceja de selva del país. b) No se ha considerado que al momento de realizarse las compras de la materia prima (y hasta la actualidad) en los caseríos, comunidades o poblados del

interior del país, no se cuenta con instituciones financieras ni bancarias, ni los señalados notarios o jueces de paz que se menciona en la sentencia de vista. Por tanto, el ad quem comete el error de aplicar la Ley N° 28194, sin considerar que el espacio y tiempo en los que se realizaron los hechos, datan del año dos mil siete; pero que, pese a ello, aún en el año dos mil veintiuno tal escenario se mantiene. c) Asimismo, las acotadas adquisiciones han sido acreditadas con las liquidaciones de compra, las cuales, según el Reglamento de Comprobantes de Pago, son empleadas por las personas jurídicas para sustentar el gasto o costo en las compras que efectúan a personas naturales productoras y/o acopiadores de productos primarios derivados de la actividad agrícola. d) Por último, la obligación de efectuar los pagos a los agricultores ante un notario o juez de paz, señalado en el inciso c del segundo párrafo del artículo 6 de la Ley N° 28194, no se aplica a las operaciones de compra de café y cacao realizadas por la empresa; dado que, tal norma está dirigida a los casos de pago de remuneraciones o entrega y pago de mutuos. **Cuarta infracción normativa Inaplicación del principio de igualdad regulado en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú y del numeral 2 del artículo 66 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.** Como argumento principal sostiene que de forma incorrecta la Sala Superior exige mantener documentación por más de veintitrés años, lo cual implica un trato desigual frente a los demás administrados. Tal exigencia no se apoya en criterios objetivos y razonables, según los juicios de valor generalmente aceptados y ello privilegia a la Administración Tributaria, lesionando los derechos de los contribuyentes. **Quinta infracción normativa Interpretación errónea del principio de legalidad o juridicidad regulado en el artículo 51 de la Constitución Política del Perú y en el numeral 1.1. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.** Los argumentos son los siguientes: a) La administración de justicia, la Sunat y el Tribunal Fiscal, están impedidos de interpretar una norma más allá de lo que expresamente se señala en esta; por lo que, mediante interpretación, no se pueden crear obligaciones, ni derechos, ni limitar los concedidos. b) La incorrecta aplicación del primer párrafo del numeral 7 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, infringe el referido principio que crea inestabilidad jurídica para la empresa. **Sexta infracción normativa Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y en consecuencia, aplicación errónea de los principios de razonabilidad y proporcionalidad** Como argumento principal sostiene que a pesar de lo previsto en el artículo 197 del Código Procesal Civil, la Sala Civil no ha valorado correctamente que la empresa sí presentó documentación que acredita el costo de adquisición de las desmontadoras; puesto que, a la Administración Tributaria se le entregó copia legalizada del Registro de Activos Fijos y las Tarjetas del Kárdex de los activos en mención. **CONSIDERANDOS: PRIMERO.** El recurso de casación 1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. 1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"<sup>2</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación verificar y cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. 1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, 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. 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 recurso<sup>3</sup>,

debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. SEGUNDO. Análisis de las causales de casación de naturaleza material referidas al reparo por costo de enajenación no sustentado por cuatro desmontadoras de algodón 2.1 La recurrente, **Costeño Alimentos Sociedad Anónima Cerrada**, denuncia como causales de su recurso una serie de infracciones normativas que se encuentran referidas a) al reparo por costo de enajenación no sustentado por cuatro desmontadoras y b) al reparo por costo de ventas de adquisiciones con liquidaciones de compra cuya cancelación no fue sustentada con medios de pago. Consecuentemente, vale precisar que en este considerando se procederá a emitir pronunciamiento sobre las causales referidas al primer reparo citado. En ese sentido, se advierte que las infracciones materia de análisis en el presente considerando son las siguientes: i) interpretación errónea del numeral 7 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; ii) interpretación errónea del artículo 5 del Decreto Ley N° 25988 (modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27029); iii) inaplicación del principio de igualdad regulado en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú y del numeral 2 del artículo 66 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; iv) interpretación errónea del principio de legalidad o juridicidad regulado en el artículo 51 de la Constitución Política del Perú y del numeral 1.1. del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; y v) inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil. Ellas tienen como fundamento principal que la Sala Superior considera equivocadamente que la empresa demandante tenía la obligación de conservar y exhibir la documentación sustentatoria vinculada tanto al costo de enajenación de las desmontadoras de algodón como al costo de adquisición de dichas maquinarias, ya que, según lo previsto en el numeral 7 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la obligación de los deudores tributarios de conservar documentación sustentatoria se da siempre que el tributo no esté prescrito, incluso a pesar de que haya superado el plazo establecido en el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988 y que la contribuyente no haya comunicado a la administración tributaria la falta de facturas o cualquier otra documentación vinculada a la adquisición del bien (costo de enajenación de las desmontadoras de algodón), pese a que ello es contrario a lo previsto en la acotada ley. En efecto, solo está establecido en la última norma citada que la única obligación legal inobjetable es la de guardar la documentación de la adquisición de los activos materia del presente, por un plazo que no excediera los cinco años. Precisa además en el presente recurso que la recurrente presentó la documentación que acredita el costo de adquisición de las desmontadoras. En ese sentido, a fin de verificar las infracciones normativas de las normas antes señaladas, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alega: **Código Tributario Artículo 87. - OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS** Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben: [...] 7. Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito. El deudor tributario deberá comunicar a la administración tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior. El plazo para rehacer los libros y registros será fijado por la Sunat mediante resolución de superintendencia, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta a que se refiere el artículo 64. Cuando el deudor tributario esté obligado o haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la SUNAT podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La SUNAT también

podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos. La Sunat, mediante resolución de superintendencia, regulará el plazo por el cual almacenará, conservará y archivará los libros, registros y documentos referidos en el párrafo anterior, la forma de acceso a los mismos por el deudor tributario respecto de quien opera la sustitución, su reconstrucción en caso de pérdida o destrucción y la comunicación al deudor tributario de tales situaciones. [...]. **Decreto Ley N° 25988 (modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27029) Artículo 5.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior los empleadores o las empresas cualquiera que sea su forma de constitución y siempre que no formen parte del Sector Público Nacional, estarán obligadas a conservar los libros, correspondencia y otros documentos relacionados con el desarrollo de su actividad empresarial, por un periodo que no excederá de 5 (cinco) años contado a partir de la ocurrencia del hecho o la emisión del documento o cierre de las plantillas de pago, según sea el caso. Transcurrido el periodo a que se refiere el párrafo anterior, los empleadores podrán disponer de dichos documentos para su reciclaje o destrucción, a excepción de las plantillas de pago que deberán ser remitidas a la Oficina de Normalización Previsional. En todo caso, inclusive en lo relativo a materia laboral, luego de transcurrido el mencionado periodo, la prueba de los derechos que se pudieran derivar del contenido de los documentos citados, será de quien alegue el derecho. Lo establecido en el presente artículo se aplicará sin perjuicio de las disposiciones referidas a obligaciones en materia tributaria contenidas en el Código Tributario. Constitución Política del Perú Artículo 2.- Toda persona tiene derecho: [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole. [...]. Artículo 51.- La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS<sup>4</sup> Artículo 66.- Derechos de los administrados Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes: [...] 2. Ser tratados con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados. [...]. Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: 1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. [...] Código Procesal Civil Artículo 197.- Valoración de la prueba Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión. 2.2 Al respecto, es preciso indicar que la controversia versa sobre la acreditación del costo de enajenación de las cuatro (04) desmontadoras de algodón adquiridas en el año mil novecientos noventa y seis, pero que inciden en la declaración efectuada en el periodo de fiscalización (dos mil siete), teniendo en cuenta para tal fin que, en concepto de la administración y de las instancias judiciales, la empresa recurrente debió conservar la documentación necesaria y exhibirla cuando la autoridad administrativa lo solicitó, ello de acuerdo a lo establecido en el artículo 87 del Código Tributario y el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988 (modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27029). 2.3 En ese sentido, si bien es cierto el administrado, en cumplimiento de sus deberes administrativos, conforme al contenido del numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario debe presentar la documentación requerida por la administración tributaria mientras el tributo que es materia de fiscalización no se encuentre prescrito y no se pretenda determinar obligaciones tributarias cuya prescripción ya ha operado; es también cierto que el administrado tiene como obligación conservar dicha documentación por un lapso de cinco años, conforme a lo señalado por el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988 (modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27029). Por tanto, haciendo una interpretación conjunta de ambas normas, se llega a concluir que la administración tributaria puede, en virtud de su facultad de fiscalización ejercida de forma discrecional, solicitar la presentación y/o exhibición de documentación que se encuentre relacionada a la determinación de alguna obligación tributaria no prescrita, pero el administrado a la vez no se encuentra obligado a conservar dicha documentación por un plazo superior**

al de cinco años. Se puede entender, pues, que la conservación de la documentación por un plazo mayor a cinco años podrá quedar a criterio del administrado, en tanto lo que se pretenda no sea la determinación de la obligación tributaria de un periodo y/u obligación prescrita, sino la determinación correcta de la obligación tributaria correspondiente a un ejercicio aún no prescrito. 2.4 Ahora bien, de la revisión de lo actuado en sede administrativa, se verifica que la autoridad administrativa no ha tenido en cuenta que, si bien no se presentaron los vouchers o comprobantes de pago de las cuatro (04) desmontadoras a fin de acreditar su valor; sin embargo el administrado presentó el Informe N° 07-6240 - "Valoración de Cuatro Deslintadoras Mitchell", del tres de mayo de dos mil siete, elaborado por la empresa Consorcio de Ingeniería de Valuación Sociedad Anónima Cerrada (fojas veintiuno a veinticuatro del tomo II del expediente administrativo), que no es lo solicitado expresamente por la autoridad administrativa pero que puede tomarse como medio probatorio de la existencia y del valor de tales desmontadoras, ante la superación del plazo de cinco años establecido por la norma. Esto es algo que no ha tenido en cuenta la Sala Superior. 2.5 Por otro lado, como parte de la defensa de la recurrente, también se menciona que la Sala Superior, mediante una interpretación incorrecta de las normas antes señaladas, indica que la empresa debió comunicar a la administración tributaria la falta de facturas o cualquier otra documentación vinculada a la adquisición del bien (costo de enajenación de las desmontadoras de algodón). Al respecto, si bien se verifica que, en efecto, el segundo párrafo del numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario señala que "el deudor tributario deberá comunicar a la administración tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior", sin embargo ello debe entenderse que está referido a los casos en que la pérdida u otro siniestro de la documentación se haya producido dentro del plazo de los cinco años indicados en el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988 (modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27029). 2.6 En ese contexto, se advierte que la Sala Superior ha infringido las normas denunciadas, por lo que corresponde declarar fundado el recurso de casación en dicho extremo. TERCERO. Análisis de la causal de casación de naturaleza material referida al reparo por costo de ventas por adquisiciones sustentadas en liquidaciones de compra canceladas sin utilizar medios de pago 3.1 La recurrente Costeño Alimentos Sociedad Anónima Cerrada denuncia como causal de su recurso —referida al reparo por costo de ventas de adquisiciones con liquidaciones de compra cuya cancelación no fue sustentada con medios de pago— la interpretación errónea de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. Aduce que la Sala Superior yerra al considerar que las adquisiciones ascendentes a un millón cuarenta y seis mil trescientos diez soles con dos céntimos (S/ 1'046,310.02) por concepto de café y cacao no han sido acreditadas debidamente, puesto que solo se han acreditado mediante liquidaciones de compras (conforme a lo establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago), ya que los productos fueron adquiridos a agricultores situados en caseríos, comunidades o poblados alejados de las ciudades de la ceja de selva del país, en los que no se encuentran instituciones financieras ni bancarias, ni notarios o jueces de paz cercanos, dónde realizar constancia de pago alguna conforme a la norma; escenario que data desde el año dos mil siete hasta el año dos mil veintiuno. Precisa también la parte recurrente que la obligación de efectuar los pagos a los agricultores ante un notario o juez de paz señalado en el inciso c) del segundo párrafo del artículo 6 de la Ley N° 28194 está dirigido a los casos de pago de remuneraciones o entrega y pago de mutuos, mas no a las operaciones de compra de café y cacao realizadas. 3.2 Al respecto, de la revisión del ordenamiento jurídico correspondiente y vigente en la fecha de los hechos, se advierte que si bien, conforme lo señala la empresa recurrente, el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y publicado el veinticuatro de enero de mil novecientos noventa y nueve, señala en su artículo 2 que entre los documentos considerados como comprobantes de pago se encuentran las liquidaciones de compra, sin embargo el veintiséis de marzo de dos mil cuatro se publica la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía (norma denunciada), que prescribe que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe es superior a cinco mil soles con cero céntimos (S/ 5,000.00) o mil quinientos dólares americanos con cero centavos (US\$ 1,500.00), deben realizarse utilizando los medios de pago a través de empresas del sistema financiero (aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos), medios de pago consistentes en (a)

depósitos en cuentas, b) giros, c) transferencias de fondos, d) órdenes de pago, e) tarjetas de débito expedidas en el país, f) tarjetas de crédito expedidas en el país, g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores. Por tanto, la empresa recurrente se encontraba en la obligación de acreditar el pago de lo adquirido (café y cacao) mediante los medios de pago señalados precedentemente, entre los cuales no se encuentra las denominadas "liquidaciones de compra". Se debe precisar que, si bien la Ley N° 28194 no derogó lo señalado en el Reglamento de Comprobantes de Pago, sin embargo se considera que dicha norma hace una precisión de los medios de pago a fin de evitar la evasión de impuestos y contribuir a la formalización de la economía. **3.3** En ese sentido, teniendo en cuenta lo vertido precedentemente y verificándose que, conforme se indicó en la sentencia de vista, si existían agencias bancarias que permitían que la empresa recurrente utilice cualquiera de los medios de pago prescritos en el artículo 5 de la Ley N° 28194, corresponde concluir que la Sala Superior no infringió la norma denunciada, por lo que deviene **infundada** la causal declarada procedente. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil en su texto aplicable, **SE RESUELVE: PRIMERO. DECLARAR FUNDADO en parte** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Costeño Alimentos Sociedad Anónima Cerrada** el catorce de febrero de dos mil veintidós (foja trescientos veinte). **SEGUNDO.** En consecuencia, **CASAR** la sentencia de vista del trece de enero de dos mil veintidós (foja doscientos noventa y tres) **y actuando en sede instancia, REVOCAR** la sentencia apelada, contenida en la resolución número siete, del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (foja doscientos quince), en el extremo que declaró infundado lo referido al reparo del costo de venta por adquisiciones sustentadas en liquidaciones de compra canceladas sin utilizar medios de pago por la suma de S/ 1'046,310.02 (un millón cuarenta y seis mil trescientos diez soles con dos céntimos); y **DECLARAR FUNDADA** la demanda; en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05449-4-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve, en el extremo antes citado, **y se confirma** lo demás que contiene (extremo referido al reparo por costo de enajenación no sustentado por cuatro desmotadoras de algodón). **TERCERO. DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Costeño Alimentos Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente el señor **Juez Supremo Burneo Bermejo**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, DELGADO AYBAR, LLAP UNCHÓN, TOVAR BUENDÍA

<sup>1</sup> Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación distinta.  
<sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166  
<sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.  
<sup>4</sup> Se cita el presente cuerpo legal, en atención a que la norma declarada procedente no contiene el inciso 2 del artículo 66, por lo que se procede a la corrección correspondiente.

C-2251198-137

### CASACIÓN N° 19414-2023 LIMA

Lima, doce de septiembre de dos mil veintitrés.

**VISTOS;** con el Expediente Judicial Electrónico - EJE, y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por los demandados la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, del siete de mayo de dos mil veintitrés, (foja dos mil ochocientos nueve del Expediente Judicial Electrónico - EJE<sup>1</sup>), y, por el codemandado **Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal**, del once de mayo de dos mil veintitrés, (foja dos mil ochocientos treinta y siete), contra la sentencia de vista del once de abril de dos mil veintitrés, (foja dos mil setecientos ochenta y cuatro), que revocó la sentencia apelada del diecisiete de octubre de dos mil veintidós, (foja dos mil seiscientos veintinueve), que declaró infundada la demanda; y, reformándola la declara fundada; en consecuencia, se declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08281-1-2020, en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014898 del veintiocho de junio de dos mil diecinueve, que declaró infundada la reclamación presentada contra la Resolución de Intendencia N° 012-180-0018313/SUNAT del veintitrés de enero de dos mil diecinueve, que declaró

improcedente la solicitud de devolución de pago indebido; por tanto se ordena se devuelva a la empresa demandante la suma de S/ 264,586.00 (doscientos sesenta y cuatro mil quinientos ochenta y seis soles con cero céntimos) más intereses moratorios que se devenguen. **SEGUNDO:** Preliminarmente, se debe mencionar que las normas que regulan el proceso contencioso administrativo deben ser interpretadas bajo el principio de especialidad de las normas, según el cual: "la norma especial prima sobre la general". Es decir, debe primar la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, que precisa que el proceso contencioso administrativo a que se refiere el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene como finalidad el control jurídico por parte del Poder Judicial de la legalidad y constitucionalidad de las actuaciones de la administración pública, las mismas que se encuentran sujetas al derecho administrativo y a la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; concordado con el inciso 1 del artículo 2 de la citada ley, que dispone que, en caso de defecto o deficiencia de una ley, el juez debe aplicar los principios del derecho administrativo y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa, como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos los procedimientos administrativos, incluidos los especiales. Así las cosas, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza, tomando en cuenta que tiene características propias —diferentes a otras instituciones procesales—, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia o antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591<sup>2</sup>, publicada en el diario oficial *El Peruano* el veintiséis de octubre de dos mil veintidós, que introdujo, entre otros aspectos, sustanciales modificaciones respecto del recurso de casación, debemos evaluar si estas son compatibles con la naturaleza del proceso contencioso administrativo, conforme lo señala la primera disposición complementaria final del mencionado código procesal. De este modo, luego del análisis correspondiente, este colegiado supremo, con base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, y en específico, de los artículos 34 y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, introducidas por la Ley N° 31591 que pueden ser tomadas en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son el inciso 1<sup>3</sup> y el literal c) del inciso 2<sup>4</sup> del artículo 386<sup>5</sup>, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código<sup>6</sup>. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos —literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386<sup>7</sup> e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591—, no serán de aplicación por restringir derechos de las partes en este tipo de procesos, y por generar un gran impacto en el interés público (tanto de los administrados y como del estado). **TERCERO:** Los recursos de casación objeto de análisis cumplen con los requisitos de admisibilidad previstos en los artículos 386 y 391 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** impugnan una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso<sup>8</sup>; **ii)** el pronunciamiento de segunda instancia que contiene la resolución impugnada no es anulatorio<sup>9</sup>; **iii)** en los recursos se indica separadamente cada causal invocada y se citan concretamente los preceptos legales que se consideran erróneamente aplicados o inobservados, precisándose el fundamento o los fundamentos doctrinales y legales que sustentan la pretensión y expresándose específicamente cuál es la aplicación que pretende<sup>10</sup>; asimismo, **iv)** han sido interpuestos ante la Sala Superior que emitió la resolución impugnada<sup>11</sup>, y **v)** dentro del plazo de diez (10) días de notificada a las entidades recurrentes con la resolución impugnada<sup>12</sup>. Por último, se precisa que ambos recurrentes no