

conclusión FC12 de la NIC 21 reconoce dicha obligación. Con relación al segundo extremo del artículo 223, referido a que los estados financieros se rigen por los principios de contabilidad aceptados en el país, como la NIC 21, como ya se precisó, las conclusiones FC12 y FC16 de los “Fundamentos de las conclusiones de la NIC 21 - Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera” reconocen que los libros y estados financieros deben llevarse en moneda local, y, ante una conversión a moneda funcional, no debe variar el monto en moneda local. 5.13. Por lo tanto, de lo desarrollado precedentemente, no se advierte que el Código Tributario y las conclusiones FC12 y FC16 a la NIC 21, se encuentren relacionadas con llevar un estado financiero en moneda funcional; por el contrario, las mismas reconocen que se debe llevar en moneda local, incluso la NIC 21 —en sus conclusiones— establece el procedimiento para el cambio de moneda local a moneda funcional sin que se afecte el monto en moneda local. Por consiguiente, no es suficiente lo expuesto por la recurrente en el sentido de que lo declarado en el estado financiero por la propia empresa al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve por el monto de S/ 51'281,345.00 (cincuenta y un millones doscientos ochenta y un mil trescientos cuarenta y cinco soles con cero céntimos) constituya un error contable, y que incorrectamente se registró la diferencial de S/ 10'712,716.00 (diez millones setecientos doce mil setecientos dieciséis soles con cero céntimos) como “ingreso” para el ejercicio dos mil diez, cuando es evidente que dichas alegaciones no son suficientes para demostrar que el monto inicialmente señalado no se ajusta a las normas antes señaladas. Por consiguiente, de los argumentos expuestos por la recurrente, no se desprende una interpretación indebida de los artículos 40 y 223 de la Ley General de Sociedades por parte de la Sala Superior; por el contrario, el razonamiento que aparece en la sentencia de vista se ajusta a las normas antes indicadas, en concordancia con el Código Tributario. Por ello, la infracción normativa materia de análisis debe declararse **infundada**. III. DECISION Por tales consideraciones, **MI VOTO** es por que **SE DECLARE INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Statkraft Perú Sociedad Anónima**, de fecha dieciséis de junio de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos ochenta y uno a cuatrocientos noventa y dos); y **NO SE CASE** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintidós del veinticuatro de mayo de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cincuenta y cinco a cuatrocientos setenta y tres), expedida 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, **DISPÓNGASE** la publicación de la presente en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Statkraft Perú Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa; y devuélvanse los actuados. Juez Supremo discordante Bustamante Zegarra. SS. BUSTAMANTE ZEGARRA.

- 1 Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- 2 TARUFFO, Michele (2005) El vértice ambiguo. Ensayos sobre la casación civil. Lima, Palestra Editores: p.129.
- 3 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.
- 4 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.
- 5 ATIENZA, Manuel (2006). Las razones del derecho. Derecho y argumentación. Lima, Palestra Editores: p. 61.
- 6 MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María. Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores: p. 184
- 7 IGARTUA, Juan. “El razonamiento en las resoluciones judiciales”. Palestra-Temis, Lima-Bogotá 2014, p. 2
- 8 Según lo señalado por la propia demandante Statkraft Perú S.A. en el escrito de respuesta al Requerimiento N° 0122130000 373 (fojas 75 del tomo 1 del expediente administrativo electrónico - EAE).
- 9 (diez millones setecientos doce mil setecientos dieciséis soles con cero céntimos)
- 10 Folio 74 del tomo 1 del EAE
- 11 Folio 75 del tomo 1 del EAE
- 12 Folio 148 del tomo 4 del EAE
- 13 Folio 176 del EAE
- 14 Folio 105 del tomo 1 del EAE
- 15 Folio 210 del tomo 1 del EAE
- 16 Cincuenta y un millones doscientos ochenta y cinco mil trescientos cuarenta y cinco soles con cero céntimos.

- 17 Catorce millones doscientos setenta y cuatro mil seiscientos setenta y siete dólares americanos con cero centavos.
- 18 Cuarenta millones quinientos sesenta y ocho mil seiscientos veintinueve soles con cero céntimos.
- 19 Catorce millones doscientos setenta y cuatro mil seiscientos setenta y siete dólares americanos.
- 20 En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.
- 21 HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense: p. 166.
- 22 MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería: p. 359.
- 23 ZAVALA RODRIGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grilley; pp. 207-208.
- 24 CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I. Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grilley; p. 5.

C-2195376-9

CASACIÓN Nº 11493-2022 LIMA

TEMA: DEDUCCIÓN DE DESCUENTOS COMERCIALES DE LA BASE IMPONIBLE

SUMILLA: Para que los descuentos comerciales puedan ser válidamente deducidos de la base imponible para el cálculo del impuesto general a las ventas y del impuesto a la renta, el contribuyente tan solo debe acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que requerirle acreditar con fehaciencia los descuentos otorgados o que el sustento de estos no incurra en contradicciones o inconsistencias implica exigir el cumplimiento de un requisito que no se encuentra previsto en la ley. Esto último conllevaría una clara vulneración del principio de legalidad, contenido en el artículo 74 de la Constitución y la norma IV del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

PALABRAS CLAVE: descuentos comerciales, base imponible, valoración probatoria, principio de legalidad, principio de no confiscatoriedad

Lima, dieciocho de mayo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa once mil cuatrocientos noventa y tres guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: 1.1. **OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por la empresa **Arauco Perú Sociedad Anónima** mediante escrito del dieciocho de abril de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y nueve a doscientos catorce del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil veintidós (fojas ciento sesenta a ciento ochenta y uno), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número doce, de fecha treinta de noviembre de dos mil veintiuno, que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. 1.2. **Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema de fecha trece de julio de dos mil veintidós (fojas doscientos treinta y dos a doscientos cuarenta), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por Arauco Perú Sociedad Anónima, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa al derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales y al debido proceso, previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y en el artículo 122, numerales 3 y 4 del Código Procesal Civil.** La empresa recurrente indica que la sentencia de vista incurre en un notorio vicio de motivación incongruente al sustentar su conclusión sobre la legalidad del reparo de la administración tributaria en que la fehaciencia de los valores de los descuentos no habría sido acreditada, cuando la resolución impugnada y los reparos en sí mismos no cuestionan dicha fehaciencia. Al respecto, la empresa manifiesta que la sentencia de vista confunde dos términos: (i) la fehaciencia de los mayores descuentos otorgados por Arauco, con (ii) la fehaciencia de la Política de Descuentos para supuestamente poder acreditar el carácter usual de los descuentos en el mercado. De modo que, según afirma la recurrente, dicha incongruencia se verifica porque siendo este último término el único objeto de controversia, la sentencia de vista analiza el

primero, dejando de analizar en qué consiste que los descuentos sean “usuales en el mercado” o “respondan a las costumbres de la plaza” ni ha analizado que el desconocimiento de los descuentos incrementa en forma ficticia el ingreso de las operaciones de la empresa, ni tampoco ha evaluado los ingresos netos reales percibidos por la empresa y que constan en los respectivos comprobantes de pago. **b) Infracción normativa al numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y al artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta** La empresa señala que la regulación de los descuentos se encuentra plasmada en forma independiente en el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta. Para efectos del Impuesto a la Renta, el sexto párrafo del artículo 20, regula lo siguiente: “[...] El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza”, por lo que en aplicación de la citada norma correspondía que para efectos del adecuado sustento del reparo se hubiera verificado que los descuentos respondan a “las costumbres de la plaza”, definido por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal como aquél descuento que genere un precio, espontáneo, habitual y natural. Para efectos del Impuesto General a las Ventas, el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dispone que: “Los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que correspondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; c) No constituyan retiro de bienes; d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva”. De acuerdo a los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N° 171-5-98 y 554-3-97, advierte que el carácter usual de los descuentos no exige su uniformidad, pudiendo éstos variar según las circunstancias propias de cada operación, como volumen, pagos anticipados, entre otros. Sostiene la empresa que, lamentablemente, la sentencia de vista concluye que los descuentos materia de observación no cumplen con ser usuales en el mercado porque el documento denominado Política de Descuentos de Arauco y el documento denominado “Listas de Precios” no serían uniformes ni consistentes, análisis que se aparta de lo señalado por las normas denunciadas, lo que constituye una manifiesta vulneración al Principio de Legalidad, ya que no se analiza el impacto de los descuentos observados en el precio final de los productos (plasmados en los respectivos comprobantes de pago) y si los mismos obedecen a las costumbres de la plaza o del mercado. **c) Infracción normativa al Principio de No Confiscatoriedad contenido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y al principio de razonabilidad contenido en el artículo IV de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General** La empresa manifiesta que la sentencia de vista avala la aplicación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas sobre ingresos que resultan ficticios y no reales lo que deslegitima el accionar de la administración tributaria que pretende gravar sobre una base imponible ficticia los mencionados tributos, pese a que los comprobantes de pago en los que constan los descuentos otorgados no fueron observados por las entidades estatales (Tribunal Fiscal y Sunat), lo que afirma resulta confiscatorio y carente de razonabilidad. La empresa recurrente sostiene que de considerar válido lo que se expone en la sentencia de vista estaría aceptando que el precio bruto de su producto, solamente afectado con el descuento del diecisiete punto cincuenta y nueve por ciento le generaría asumir como ingreso neto el valor de doce punto cuarenta y cinco soles, cuando en realidad el mismo fue de nueve punto cincuenta y ocho soles, siendo que el valor de sus operaciones no fue materia de observación por parte de la Sunat, ni los comprobantes de pago en los que constan dichos descuentos, lo que no ha sido adecuadamente analizado por el colegiado superior. Señala la recurrente que si la Sala Superior hubiera analizado adecuadamente el reparo realizado por la administración tributaria al amparo de los principios denunciados, habría llegado a la conclusión que no resulta jurídicamente consistente únicamente observar parte de los descuentos otorgados, si se ha reconocido la fehaciencia de los ingresos netos del contribuyente, ya que lo que ocurre es que se genera una renta “ficticia” e “irreal”, que deriva en un efecto confiscatorio al gravar esa renta “adicional” e inexistente. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** A efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente, es pertinente iniciar el examen que

corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda.** Mediante escrito presentado el treinta de septiembre de dos mil diecinueve (fojas doce a cuarenta y siete), la empresa Arauco Perú Sociedad Anónima interpuso **demandas contenciosas administrativas**, con el siguiente petitorio: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05145-10-2019, en cuanto confirma la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, y con ello, las Resoluciones de Determinación de números 024-003-0215609 a 024-003-0215617, 024-003-0215659 a 024-003-0215661 y 024-003-0215621; y de las Resoluciones de Multa N° 024-002-0199235 a N° 024-002-0199241 y N° 024-003-0199276, emitidas por el desconocimiento de SUNAT de parte de los descuentos comerciales que la empresa otorga a sus clientes en el ejercicio dos mil once. **Primera pretensión accesorias:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, así como de las Resoluciones de Determinación de números 024-003-0215609 a 024-003-0215617, 024-003-0215659 a 024-003-0215661 y 024-003-0215621; y de las Resoluciones de Multa N° 024-002-0199235 a N° 024-002-0199241 y N° 024-003-0199276, en relación con el reparo vinculado a los supuestos descuentos otorgados por la demandante a sus clientes en el ejercicio dos mil once. **Segunda pretensión accesorias:** Se ordene a la SUNAT que cumpla con devolver a Arauco Perú Sociedad Anónima cualquier monto que esta hubiese abonado para el pago de la deuda tributaria relacionada a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05145-10-2019, reconociéndole además los intereses devengados hasta la fecha de reembolso efectivo, según lo establecido por el Código Tributario. La parte actora sustenta su demanda manifestando que las entidades demandadas incurren en error al establecer que no ha acreditado la razonabilidad de los descuentos otorgados por montos superiores al 18% y 20% en los primeros meses del año dos mil once y que, por ello, no cumplen con los requisitos previstos en la norma tributaria para su deducción, lo que la parte actora considera incorrecto y atentatorio del principio de no confiscatoriedad, ya que se incrementa indebidamente el importe de sus operaciones, generándose tributos que resultan confiscatorios. Afirma que el único requisito para admitir la deducción de los descuentos para el cálculo de la base imponible establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas es demostrar la razonabilidad comercial de los descuentos, es decir, que resulten normales o correspondan a las costumbres, y que en su caso ha cumplido con dicho requisito, lo que se acredita en la determinación del precio neto final de venta de sus productos, el cual se mantuvo uniforme todo el año. Asimismo, alega que la resolución impugnada vulnera el principio de legalidad al exigirle acreditar documentalmente el sustento de los descuentos y que no incurran en contradicciones, ya que ello no está contemplado en la ley, por lo que el reparo no cuenta con sustento legal. Continúa afirmando que la resolución administrativa impugnada vulnera el derecho a la debida motivación por cuanto no es posible sostener que los descuentos superiores al 18% y 20% no obedecen a prácticas usuales, considerando solo documentos como las políticas de descuentos de la empresa, sin contrastarlas con las costumbres de la plaza. Asimismo, señala que el Tribunal Fiscal, luego de desarrollar el reparo formulado por la determinación del impuesto general a las ventas por el año dos mil once, decidió hacer extensivas sus conclusiones para el reparo vinculado al impuesto a la renta, sin pronunciarse sobre los requisitos recogidos por la norma de la materia, lo que evidencia una motivación inexistente. La parte demandante alega que la resolución administrativa impugnada vulnera los principios de verdad material y presunción de veracidad, pues las entidades demandadas se han limitado a sustentar su decisión en las políticas de descuentos de la empresa demandante y a señalar que la prueba presentada no es suficiente para acreditar que los descuentos califican como una práctica usual del mercado, cuando debían analizar la información contable proporcionada y el efecto real de los descuentos otorgados. Por último, sostiene que la resolución impugnada afecta el principio de razonabilidad, por cuanto el reparo se sustenta en argumentos formalistas y desconoce el efecto real que tuvieron los descuentos en los ingresos de la empresa demandante. **1.2. Contestación de demanda 1.2.1.** La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, mediante escrito presentado el veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve (fojas cincuenta y siete a setenta y dos), contesta la demanda solicitando que sea declarada infundada. Manifiesta que la resolución emitida por el Tribunal Fiscal fue debidamente motivada, pues realizó una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios, y

concluyó que la empresa actora no pudo acreditar el exceso del descuento. Aduce que la demandante cuestiona el criterio adoptado por el colegiado administrativo, lo cual no es razón suficiente para solicitar su nulidad. Sostiene que al evaluarse el reparo relacionado al impuesto general a las ventas se estableció que los descuentos no fueron sustentados, por lo que resultaba razonable y justificado que se confirme el reparo relacionado al impuesto a la renta dos mil once, que se basaba en los mismos hechos y documentos. Asimismo, alega que la resolución impugnada no vulnera el principio de legalidad, ya que conforme a la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, para que los descuentos puedan incidir en la base imponible, deben ser acreditados y, en el caso sub iudice, los descuentos no reunían dicha condición. Por otro lado, refiere que la resolución impugnada no vulnera el principio de verdad material ni de presunción de veracidad, pues la empresa actora pretende invertir la carga de la prueba y no existe norma jurídica que atribuya a la SUNAT la carga de probar hechos, máxime si no es parte del procedimiento y solo le corresponde fiscalizar lo presentado por la demandante. Afirma que la resolución impugnada no vulnera el principio de no confiscatoriedad, pues la demandante no acreditó los descuentos otorgados; y que la resolución impugnada tampoco es contraria al principio de razonabilidad, en tanto que era deber de la empresa actora acreditar los motivos de los descuentos, no siendo objeto de fiscalización el valor de mercado ni el precio neto de ventas observadas sino el descuento producido a sus clientes. **1.2.2.** El Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el dos de diciembre de dos mil diecinueve (fojas setenta y tres a ochenta y nueve), contesta la demanda y sostiene que con el objeto de acreditar los descuentos efectuados la demandante presentó las políticas de descuentos del tres de enero y cuatro de abril de dos mil once, en las que se indica que los descuentos promocionales se otorgarían como un adicional en función a una evaluación comercial, a efectos de incentivar la rotación de algunos productos. Sin embargo, la demandante no cumplió con proporcionar documentación que permita establecer si se cumplió con dicha evaluación o las razones por las que se requería incentivar la rotación de productos y tampoco estableció el porcentaje de descuento aplicable para dichas situaciones. De la evaluación conjunta de las distintas políticas de descuentos y adendas presentadas, se advierten inconsistencias en los descuentos otorgados, pues la demandante no ha acreditado que los clientes a los que otorgó dichos descuentos se hayan encontrado dentro de las condiciones que estableció previamente en sus políticas de descuentos. Finalmente, alega que no fue materia del proceso analizar el argumento referido al valor del mercado; la controversia trató sobre los descuentos otorgados por la demandante por porcentajes mayores a 18% y 20%, al no obedecer a prácticas usuales en el mercado y no haber sido otorgados con carácter general, por lo que este argumento no es pertinente. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida el treinta de noviembre de dos mil veintiuno por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, declaró **infundada** la demanda. El Juzgado expuso como fundamentos que, de la revisión de la documentación presentada y los cuadros comparativos de precios de los distintos productos, no se puede determinar de manera objetiva y razonada que los descuentos otorgados por la demandante se ajusten a costumbres de la plaza o respondan a prácticas usuales de mercado, motivo por el cual considera razonable que la administración haya solicitado documentos, como la política de descuentos, para evaluar los criterios usados para determinar que los descuentos cumplen con los requisitos exigidos por ley, pues solicitar documentación a la empresa no significa cumplir con alguna formalidad específica para corroborar la validez de los descuentos y su deducción para el cálculo de la base imponible de los tributos, por lo que desestima el argumento referido a que la ley solo establece el requisito de razonabilidad para deducir los descuentos. Luego, sobre la valoración de los medios probatorios y la alusión al principio de verdad material, el Juzgado establece que, conforme a la carga de la prueba, era obligación de la parte demandante acreditar sus afirmaciones y no de la administración. El Juzgado determina que, al haberse establecido que los cuadros comparativos de precios no permitieron desvirtuar el reparo efectuado, correspondía analizar las políticas de descuento. De su análisis, el órgano jurisdiccional observó que, a pesar de que se establecieron condiciones para aplicar los descuentos, estas no se cumplieron, lo cual no fue contradicho por la demandante en etapa administrativa ni judicial. Adicionalmente, la lista de precios no permite identificar el descuento otorgado ni el

cumplimiento de lo establecido en la política de descuento, siendo irrelevante analizar el descuento de los precios de los productos, pues ello no permite determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos. Asimismo, se establece que la Circular Interna N° 10-2011 también contradice las políticas de descuento, con lo que el Juzgado evidenció la existencia de imprecisión o falta de claridad al otorgar los descuentos, por lo que se concluyó que, al no poderse acreditar que los descuentos sean usuales en el mercado o costumbres de la plaza, ellos no cumplieron con el requisito establecido en el inciso a) del numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y que, en consecuencia, carece de objeto analizar el carácter general de los descuentos, toda vez que deben cumplirse de forma concurrente. Por ende, se concluye que también se han meritado la estructura de precios y descuentos presentados, por lo que las alegaciones vertidas por la demandante carecen de sustento. Respecto a la falta de motivación y una deficiente justificación de la resolución administrativa impugnada, se establece que el Tribunal Fiscal cumplió con pronunciarse sobre los descuentos otorgados en exceso, estableciendo que la documentación no era suficiente para demostrar su fehaciencia, por lo que el reparo por la diferencia en exceso de los descuentos se encuentra motivada. Respecto al principio de legalidad, se establece que no se ha vulnerado dicho principio por cuanto la norma exige que los descuentos se traten de prácticas usuales y de carácter general, y que en el caso de autos ello no fue acreditado con la documentación presentada. Finalmente, establece que no se evidencia una vulneración del principio de no confiscatoriedad, ya que para ello el demandante debe acreditar que el efecto de la norma tributaria afecte gravemente su patrimonio, y no solo alegar que se pagará un monto mayor al desconocerse los descuentos reparados. **1.4. Sentencia de vista.** Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil veintidós, **confirmó** la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda. La Sala Superior, respecto a los agravios referidos a la deficiente motivación externa y motivación inexistente de la sentencia de primera instancia, establece que esta expresa las razones fácticas y jurídicas que sustentan su decisión de declarar infundadas las pretensiones invocadas, y no se verifica una vulneración del debido proceso, de la tutela judicial, y del derecho a la debida motivación. Asimismo, se desestima la alegada vulneración de la motivación congruente, señalándose que la sentencia ha emitido pronunciamiento respecto de las pretensiones alegadas por la demandante y sobre la base de la norma vigente. Sobre la alegada afectación del derecho a la debida valoración de la prueba y principio de razonabilidad, se determina que el Juzgado de primera instancia valoró los medios probatorios aportados por la empresa demandante concluyendo que contienen contradicciones y diferencias al fijarse los porcentajes, lo que no ha sido contradicho en etapa administrativa ni judicial por la demandante, por lo que se verifica que el Juez de primera instancia no condicionó el reconocimiento de los descuentos al ofrecimiento de una prueba determinada, como la política de descuentos, sino que ha valorado de manera conjunta y razonada la documentación y pruebas aportadas en la instancia administrativa para probar el carácter usual y general de los descuentos. Sobre el argumento relativo a que la recurrente habría disminuido los precios, con lo que su política de descuentos también se habría reducido proporcionalmente a fin de alcanzar el mismo precio neto que se venía considerando en los meses anteriores, la Sala Superior establece que la controversia a dilucidar se centra en determinar si los descuentos otorgados en exceso cumplieron o no con los requisitos establecidos por ley, y que la documentación presentada no cumple con dicho objetivo debido a las contradicciones que presenta. Con relación a la vulneración del principio de legalidad, se establece que resultaba razonable extender los fundamentos correspondientes al análisis de la deducción de los descuentos para el impuesto general a las ventas, al reparo formulado por el impuesto a la renta, por tratarse de la misma documentación. Respecto a la vulneración del principio de verdad material, en la sentencia de vista se establece que la carga de la prueba recaía sobre la empresa actora, y que es imposible invertirla hacia la administración tributaria, la misma que solo posee un poder inquisitivo, de conformidad con los artículos 62 y 87 del Código Tributario. Asimismo, sobre la vulneración del principio de presunción de veracidad y de verdad material, el colegiado superior establece que la Ley del Procedimiento Administrativo General solo atribuye a la SUNAT facultades fiscalizadoras, por lo que es la empresa demandante quien debe probar que los descuentos comerciales son efectuados conforme a ley no la administración tributaria. Respecto a la vulneración del principio de no confiscatoriedad, se determina que no se

vulnera dicho principio en tanto la actora no fue capaz de acreditar los descuentos otorgados por montos mayores a 18% y 20% incumpliendo con su deber de colaboración y, en tal sentido, no correspondía que los descuentos se deduzcan de la base imponible de los tributos fiscalizados. De igual manera, sobre la contravención del principio de razonabilidad, se reitera que era deber de la actora acreditar debidamente los descuentos efectuados, no siendo objeto de fiscalización el valor de mercado ni el precio neto de las ventas observadas sino el descuento otorgado. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** 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 en lo decidido. **2.2.** 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. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisa si los casos particulares resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, 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. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, 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. **2.5.** De otro lado, atendiendo que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de norma 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, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **Pronunciamiento respecto de la infracción normativa de carácter procesal TERCERO.** Anotaciones sobre el principio del debido proceso y motivación de resoluciones judiciales Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios involucrados que permitirán una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo. Así, tenemos: **3.1.** Sobre el derecho al **debido proceso**, no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos de los principales aspectos del mismo son el debido proceso sustantivo —que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales—, y el debido proceso adjetivo o formal —que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—. Es decir que, en el ámbito sustantivo, se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Este

derecho se manifiesta, entre otros, en el derecho a defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros. **3.2.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, el Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, ha puntualizado que: [E]l 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 ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.3.** Así, se entiende que habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁴, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. **CUARTO.** En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Para empezar, conviene tener presentes los argumentos expuestos por la parte recurrente que sustentan la **infracción normativa del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales y del debido proceso, previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución, en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y en los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil.** En síntesis, consisten en que la sentencia de vista incurre en una motivación incongruente al sustentar la decisión en que la fehaciencia de los descuentos no fue acreditada, cuando ello no fue cuestionado, pues el análisis debió centrarse en si los descuentos son usuales en el mercado o responden a las costumbres de la plaza, o si el desconocimiento de los descuentos incrementa de forma ficticia sus ingresos. Afirma que tampoco se ha evaluado los ingresos netos reales percibidos por la empresa, que constan en los respectivos comprobantes de pago. **4.2.** Teniendo en cuenta los términos que respaldan la infracción procesal, corresponde que este Tribunal Supremo verifique si el paso de las premisas fácticas y jurídicas a la conclusión a que se arriba ha sido lógica o deductivamente válido, sin devenir en contradictoria, dentro del marco de actuación descrito en el primer párrafo del presente considerando. **4.3.** Encaminados en ese propósito, tenemos que la sentencia de

vista ha respetado el principio del debido proceso e intrínsecamente el de motivación y congruencia, toda vez que cumplió con identificar los agravios expuestos por el recurrente en el primer considerando; luego, en el segundo considerando, tuvo presentes las pretensiones interpuestas por la parte demandante; procedió a determinar la controversia en el tercer considerando y en el cuarto resumió las actuaciones efectuadas en el expediente administrativo. A continuación, procedió a emitir pronunciamiento y absolver los agravios planteados, como se desprende del desarrollo lógico-jurídico desarrollado en el quinto considerando, no sin antes señalar el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia. De tal modo, se aprecia que para absolver y estimar los agravios planteados, la Sala de mérito efectuó una valoración de los hechos producidos en sede administrativa, además de haber justificado las **premisas fácticas** (que con fecha veintitrés de mayo de dos mil trece se inició el procedimiento de fiscalización del impuesto general a las ventas de enero a diciembre de dos mil once y del impuesto a la renta ejercicio dos mil once; que la administración tributaria formuló reparos respecto al débito y crédito fiscal del impuesto general a las ventas y a la renta neta imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once por aplicación de descuentos que no cumplen con el criterio de generalidad, tras lo cual procedió a emitir resoluciones de determinación y multas; que durante el trámite del procedimiento la SUNAT solicitó diversa documentación con el fin de que se sustenten los descuentos observados) y **premisas jurídicas** (numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, artículo 20 la Ley del Impuesto a la Renta, artículos 62 y 87 del Código Tributario, artículo IV del título preliminar y artículos 56.2 y 169.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General), en mérito a las cuales concluyó que pese a que la empresa demandante presentó en sede administrativa diversa documentación con el fin de sustentar el carácter general de los descuentos y que es una práctica usual que estos se otorguen por montos mayores al 18% y 20%, de la revisión de los documentos presentados se aprecia contradicciones. Estima que los descuentos no fueron debidamente sustentados, por lo que no cumplen con los requisitos establecidos en el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y, en tal sentido, el colegiado superior estableció que tanto la administración como el Juzgado valoraron de forma razonada la prueba documental y, asimismo, se determinó que no se incurrió en la vulneración de principios tales como el de legalidad, verdad material, presunción de licitud, no confiscatoriedad y razonabilidad. Por tanto, se evidencia que la sentencia de vista ha cumplido con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada, al derivarse la conclusión de las premisas jurídicas y fácticas.

4.4. Ahora bien, sobre la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, además de haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En efecto, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, por lo que cumple con la exigencia de logicidad en la justificación externa de la resolución examinada. Por tanto, no se observa la infracción del derecho a un debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales.

4.5. Sobre la alegada motivación incongruente, es menester tener presente que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. En el caso que nos convoca, se verifica que todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados, como ya se explicó. Por lo tanto, si bien la parte recurrente argumenta que el razonamiento de la Sala Superior debió centrarse en aspectos distintos a la fehaciencia de los descuentos otorgados, dejando de analizar si los descuentos son usuales en el mercado o responden a las costumbres de la plaza; y si bien indica que no se ha analizado que el desconocimiento de los descuentos incrementa ficticiamente sus ingresos ni tampoco se ha evaluado los ingresos netos reales que percibió; debe establecerse que dichos argumentos no se encuentran relacionados con un vicio de motivación, sino que denotan un

cuestionamiento o discrepancia con el criterio asumido por la Sala de mérito, lo que no se enmarca dentro de la causal procesal interpuesta; sin embargo, dichos argumentos serán materia de análisis y pronunciamiento posteriormente, al resolverse las causales de naturaleza material.

4.6. Por otro lado, del sustento de la infracción normativa interpuesta, se aprecia que la empresa recurrente también ha alegado que la sentencia de vista incurre en una motivación aparente al no darse respuesta a sus alegaciones, consistentes en que no se verificó los ingresos netos reales percibidos por la empresa recurrente ni que el hecho de que las entidades demandadas desconozcan los descuentos realizados incrementa de forma ficticia sus ingresos. Sobre el particular, cabe establecer que, de la revisión de su sentencia, se desprende que el colegiado superior cumplió con emitir un fallo motivado absolviendo los agravios planteados, pues estableció que la controversia a dilucidar en el caso de autos no versaba sobre las alegaciones antes aludidas por la recurrente sino sobre si se acreditó que los descuentos otorgados, superiores al 18% y 20%, cumplieron o no con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, motivos por los que corresponde desestimar los argumentos referidos a la motivación aparente, al verificarse una motivación adecuada y suficiente⁵, y evidenciarse, una vez más, que la empresa recurrente discrepa con el criterio asumido por la Sala Superior, lo cual no puede acarrear la nulidad de la sentencia recurrida, máxime si la causal invocada se encuentra reservada únicamente para vicios trascendentales en la motivación empleada por los órganos jurisdiccionales y no permite que se vuelva a revisar lo establecido por las instancias de mérito.

4.7. Con base en lo argumentado, se tiene que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan la decisión de confirmar la sentencia apelada, observando, cautelando y respetando el derecho al debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma la sentencia de primera instancia. Así pues, la infracción normativa de carácter procesal deviene **infundada**.

4.8. Sin perjuicio de lo antes establecido, es menester acotar que lo precisado no es equivalente a que este Supremo Tribunal concuerde con el fallo recurrido, desde que no cabe confundir debida motivación de las resoluciones judiciales con 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.

Análisis de las infracciones normativas de índole material QUINTO. Sobre la infracción normativa del numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta

5.1. Se debe empezar por precisar que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier impugnación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la inaplicación o aplicación indebida de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas.

5.2. Teniendo en cuenta la causal material planteada, a fin de poder establecer si ha existido contravención de las normas denunciadas, se debe partir por tener claro lo establecido en ellas. Así, tenemos lo siguiente: **Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF** Artículo 5. El Impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal correspondiente; salvo los casos de la utilización de servicios en el país prestados por sujetos no domiciliados y de la importación de bienes, en los cuales el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto. La determinación del impuesto bruto y la base imponible del Impuesto, se regirán por las siguientes normas: [...] 13. DESCUENTOS Los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, **siempre que:** a) Se trate de **prácticas usuales** en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; b) **Se otorguen con carácter general** en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; c) No constituyan retiro de bienes; y d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva. [Énfasis agregado] **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF** Artículo 20. La renta bruta está constituida por el

conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. [...] El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, **descuentos** y conceptos similares **que responden a las costumbres de la plaza**. [...] [Énfasis agregado] **5.3.** Ahora bien, es pertinente tener presente lo que las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones del expediente administrativo acompañado y que tienen relación con la materia controvertida. Ellas consisten en: **a)** Mediante la Carta N° 1310023390854-02 SUNAT y el Requerimiento N° 022130010347, notificado el veintitrés de mayo de dos mil trece, se inició el procedimiento de fiscalización del impuesto general a las ventas de enero a diciembre de dos mil once y del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, para lo cual se requirió información y documentación que sustente los descuentos otorgados por Arauco Perú Sociedad Anónima a sus clientes, con la finalidad de verificar el débito y crédito fiscal del impuesto general a las ventas y la determinación de la base imponible del impuesto a la renta. **b)** Como resultado del procedimiento, la administración tributaria formuló reparos respecto al débito y crédito fiscal del impuesto general a las ventas por aplicación de descuentos sustentados en política de descuentos no fehacientes y que no cumplen con el criterio de generalidad, entre otros. Asimismo, efectuó reparos a la renta neta imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once por aplicación de descuentos sustentados en políticas de descuentos no fehacientes, por lo que se emitieron las Resoluciones de Determinación de números 024-003-00215609 a 024-003-0215617, 024-003-0215659 a 024-003-0215661 y 024-003-0215621; y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0199235 a N° 024-002-0199241 y N° 024-002-0199276, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, notificadas el quince de enero de dos mil catorce. **c)** La empresa demandante interpuso recurso de reclamación en contra de las resoluciones de determinación y multa, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, del veintinueve de agosto de dos mil catorce, que declaró infundado dicho recurso. **d)** Luego, la recurrente interpuso escrito de apelación el seis de octubre de dos mil catorce, el cual fue resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05145-10-2019, del cinco de junio de dos mil diecinueve, que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, que declaró infundada la reclamación. **5.4.** De esta forma, se desprende que el asunto controvertido en sede administrativa se centró en establecer si se acreditó que los descuentos superiores al 18% y 20% otorgados por la empresa demandante durante la primera parte del año dos mil once fueron debidamente sustentados o acreditados con la documentación correspondiente. **SEXTO.** Ingresando al análisis de la infracción normativa interpuesta, tenemos que del recurso de casación se desprende que la recurrente alega principalmente que el análisis realizado por el colegiado superior se aparta de una interpretación correcta del numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que considera que debía analizar el impacto de los descuentos en el precio final de los productos para poder determinar si estos calificaban como usuales y generales, y que no debió sustentar su decisión en documentos tales como la política de descuentos y la lista de precios, pues con ello se introduce un requisito no previsto en la ley para la procedencia de la deducción de los descuentos, lo cual constituye una vulneración del principio de legalidad. **6.1.** En el caso de autos, resulta pertinente tener presente el principio de legalidad en materia tributaria que, como lo ha señalado el Tribunal Constitucional, implica que: “el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución”⁶⁶. De igual manera, sobre el principio bajo comentario se ha afirmado que “para la plena efectividad del principio de legalidad, los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), el sujeto obligado, la materia imponible y la alícuota”⁶⁷. **6.2.** Ahora bien, con el objeto de resolver la infracción planteada, se aprecia que mediante la sentencia de vista se siguió el criterio del Tribunal Fiscal y el del Juez de primera instancia, consistente en que era necesario sustentar y/o acreditar los descuentos superiores al 18% y 20% sin incurrir en contradicciones, para que estos puedan ser válidamente deducidos de la base imponible para el cálculo del impuesto general a las ventas y del impuesto a la renta; y que al corroborarse la existencia de inconsistencias y contradicciones en las políticas de descuento presentadas, se

concluyó que los descuentos no cumplieron con los requisitos establecidos en el inciso 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. **6.3.** Respecto a lo establecido en la sentencia materia de alzada, es pertinente señalar que, si bien la administración requirió a la empresa demandante que presente documentación que sustente los descuentos otorgados a sus clientes por montos superiores al 18% y 20% y que la empresa actora contaba con la posibilidad de ofrecer todos los documentos conducentes e idóneos que la ley franquea para sustentar los indicados descuentos otorgados, este Tribunal Supremo advierte que en el caso de autos la controversia no gira en torno a si se debió acreditar con fehaciencia los descuentos otorgados o si el sustento de estos no incurrió en contradicciones o inconsistencias, sino en determinar si estos descuentos cumplieron con los requisitos establecidos por ley. **6.4.** De esta forma, se verifica que se exigió a la empresa demandante el cumplimiento de un requisito que no se encuentra previsto en el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas ni en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta para que los descuentos que otorgó por un monto superior al 18% y 20% puedan ser deducidos para el cálculo de la base imponible de los tributos antes aludidos, desviando indebidamente el análisis correspondiente al caso de autos, lo que evidencia que las entidades demandadas, así como las instancias de mérito han incurrido en una clara vulneración del principio de legalidad, contenido en el artículo 74 de la Constitución y la norma VI del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por el cual las actuaciones de la administración tributaria deben estar subordinadas a la ley o, en su caso, al reglamento. Por tales motivos, corresponde **estimar** la infracción normativa interpuesta. **SÉTIMO.** Sobre la infracción del principio de no confiscatoriedad contenido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y el principio de razonabilidad contenido en el artículo IV de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General **7.1.** Continuando con el análisis de las infracciones normativas de carácter material, debemos tener en cuenta que las infracciones deducidas se sustentan, en síntesis, en que el criterio de la Sala Superior avalaría que se calcule el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas sobre una base imponible irreal, lo que contraviene el principio de razonabilidad y afecta su patrimonio, en tanto vulnera el principio de no confiscatoriedad. **7.2.** Sobre la vulneración del principio de no confiscatoriedad corresponde tener presente que el Tribunal Constitucional al respecto ha señalado que este principio: [...] es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto...[De ahí que, se transgrede este principio cuando] el tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.⁶⁸ **7.3.** Por otro lado, sobre el principio de razonabilidad contenido en el inciso 1.4 del artículo IV de la Ley N° 27444, debe tenerse presente lo que dispone dicho dispositivo normativo: 1.4. Principio de razonabilidad. Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. **7.4.** A fin de poder emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa, es necesario tener en cuenta, respecto a los principios de no confiscatoriedad y de razonabilidad, que estos se encuentran fuertemente ligados, de tal modo que el propio Tribunal Constitucional ha tenido en cuenta o se ha servido del principio de razonabilidad para poder determinar la confiscatoriedad de un tributo. Así, tenemos que en el Expediente N° 2727-2002-PA/TC ha desarrollado el siguiente razonamiento: 4. Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar **irrazonable** y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. [...] 5. Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con

capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de **razonabilidad** y proporcionalidad.⁹ **7.5.** Hecha esta acotación, corresponde ingresar al análisis del principio de razonabilidad, para lo cual se debe partir por tener en cuenta que al haberse establecido mediante la presente resolución que se vulneró el principio de legalidad al exigirse un requisito no contemplado en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas ni en la Ley del Impuesto a la Renta, para que los descuentos otorgados por la empresa recurrente puedan ser deducidos para el cálculo de la base imponible de los tributos antes aludidos, resulta evidente que la administración ha sobrepasado los límites de su facultad fiscalizadora, vulnerando el principio de razonabilidad al solicitar requisitos sin contar con sustento legal ni fáctico, puesto que en autos tampoco se discute que no se hayan otorgado tales descuentos. **7.6.** En este orden de ideas, este Tribunal Supremo verifica que también se ha producido la trasgresión del principio de no confiscatoriedad, toda vez que la trasgresión a los dos principios mencionados en el acápite anterior trae como consecuencia directa que la demandante no haya podido deducir los descuentos otorgados de la base imponible para calcular el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas, con lo cual su deuda se incrementa de forma indebida, y por consiguiente el cálculo de los tributos citados irremediablemente se efectuará teniendo en cuenta ingresos que la empresa demandante no percibió en la realidad, afectándose el patrimonio de la empresa demandante. Por tal motivo, esta infracción normativa material también debe ser declarada fundada. **OCTAVO. Actuación en sede de instancia 8.1.** Estando a los fundamentos y la conclusión a los que ha arribado este Tribunal Supremo en los considerandos sexto y séptimo de la presente resolución, corresponde, en aplicación del primer párrafo del artículo 396 del Código Procesal Civil, declarar fundado el recurso interpuesto por la empresa Arauco Perú Sociedad Anónima, resolver el conflicto casando la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada, toda vez que, como se ha señalado precedentemente, el Tribunal Fiscal incurrió en error al emitir la Resolución N° 05145-10-2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, pues no tuvo en consideración que no correspondía que la administración tributaria exija a la demandante que cumpla con acreditar documentalmente que los descuentos otorgados por un monto superior al 18% y 20% fueran sustentados sin incurrir en contradicciones, sino tan solo el cumplimiento de los requisitos señalados en el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual se debía analizar cuál fue el precio final de los productos luego de aplicados los descuentos y los ingresos que obtuvo durante el periodo fiscalizado, que constituyen la base imponible para los tributos antes mencionados, y, por ende, la resolución impugnada incurre en la causal de nulidad del inciso 1 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. **8.2.** Consecuentemente, en aplicación del artículo 87 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, corresponde declarar fundadas las pretensiones accesorias; para lo cual deben realizarse la siguientes precisiones: **i)** si bien se solicita la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, se aprecia que no se precisa el extremo de la resolución cuya nulidad pretende; sin embargo, al advertirse que también se solicita la nulidad de todas las resoluciones de determinación y multa que la citada resolución de Intendencia ratifica, se infiere que en realidad se pretende la nulidad absoluta y no parcial de la resolución antes mencionada; **ii)** sobre la devolución de los montos abonados, debe precisarse que solo corresponderá la devolución de lo abonado en mérito a los reparos y resoluciones administrativas objeto de la presente causa. **III. DECISION** Por tales consideraciones y en atención a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria al caso de autos, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa **Arauco Perú Sociedad Anónima**, mediante escrito del dieciocho de abril de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y nueve a doscientos catorce). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil veintidós (fojas ciento sesenta a ciento ochenta y uno), y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada contenida en la resolución número doce, de fecha treinta de noviembre de dos mil veintiuno, emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, que

declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **reformándola, DECLARARON FUNDADA** la demanda y, en consecuencia, **se declara la nulidad** de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05145-10-2019, de fecha cinco de junio de dos mil diecinueve, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, así como la **nulidad** de la Resolución de Intendencia N° 0250140019447/SUNAT, y **se ordena** a la SUNAT devolver a la empresa recurrente cualquier monto que esta hubiese abonado para el pago de la deuda tributaria relacionada a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05145-10-2019, reconociéndole además los intereses devengados hasta la fecha de reembolso efectivo; en los seguidos por Arauco Perú Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, **BUSTAMANTE ZEGARRA**, DELGADO AYBAR, LLAP UNCHON, TOVAR BUENDÍA.

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

² HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense: p. 166.

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería: p. 359.

⁴ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.

Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 05601-2006-PA/TC, del dieciséis de julio de dos mil siete: fundamento jurídico 3.

⁶ Expediente N° 2302-2003-AA/TC; fundamento jurídico 32

⁷ Expediente N° 02835-2010-PA/TC; fundamento jurídico 33

⁸ Expediente N° 02727-2002-PA/TC; fundamento jurídico 5

⁹ Expediente N° 2727-2002-AA/TC; fundamentos jurídicos 4 y 5

C-2195376-30

CASACIÓN N° 12055-2023 LIMA

Lima, veinte de junio de dos mil veintitrés

VISTOS; el expediente judicial electrónico y el cuaderno de casación formado por esta Sala Suprema; y, **CONSIDERANDO: PRIMERO.** Viene a conocimiento de esta Suprema Sala, el recurso de casación interpuesto por **Zinc Industrias Nacional Sociedad Anónima**, de fecha veintidós de marzo de dos mil veintitrés (fojas treinta y dos a noventa y seis del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha diez de enero de dos mil veintitrés (fojas cinco a veintidós), 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, en el extremo que revocó la sentencia contenida en la resolución número doce, de fecha veinticinco de julio de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda, y reformándola, declararon fundada la demanda. Para cuyo efecto se debe proceder a calificar si dicho recurso cumple o no con lo dispuesto en los artículos 34 (inciso 3) y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, en concordancia con lo previsto en lo pertinente de los artículos 386, 388, 391 y 393 del Código Procesal Civil, modificados por el artículo 1 de la Ley N° 31591², de aplicación supletoria. **SEGUNDO.** El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, señala 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