

## CASACIÓN N° 27443-2018 LIMA

**Sumilla:** No corresponde la capitalización de los intereses moratorios, ni que estos últimos se computen por el exceso de plazo que tienen los órganos administrativos para resolver los recursos de reclamación y apelación, al vulnerar el principio de razonabilidad en el ejercicio de las potestades tributarias, de conformidad con los fundamentos establecidos en la sentencia N° 04082-2012-PA/TC, cuya aplicación fue confirmada por el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia N° 04532-2013-PA/TC, los cuales resultan plenamente aplicables para la absolución de la controversia suscitada en el presente proceso.

Lima, treinta de noviembre de dos mil veinte.

**LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA: VISTA** la causa en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Vinatea Medina, Rueda Fernández, Wong Abad, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; y producida la votación con arreglo a la ley, emite la siguiente sentencia: **I. MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN:** Es objeto de pronunciamiento los recursos de casación presentados por **E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada Contratistas Generales**, de fecha dieciséis de noviembre de dos mil dieciocho, obrante a fojas seiscientos catorce del expediente principal; el procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, de fecha veintiuno de noviembre de dos mil dieciocho, obrante a fojas treinta y dos del cuaderno de casación; y la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha veintidós de noviembre de dos mil dieciocho, obrante a fojas ciento seis del cuaderno de casación; contra la sentencia de vista contenida en la Resolución número veinte, de fecha uno de octubre de dos mil dieciocho, obrante a fojas quinientos setenta y nueve del expediente principal, que resolvió: **1. Confirmar en parte** la sentencia de primera instancia, expedida mediante Resolución número diez, de fecha tres de abril de dos mil dieciocho, en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión principal; **2. Revocar en parte** la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda; en consecuencia, se inaplique el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en el extremo que prescribe el cobro de intereses moratorios capitalizados; y reformándola, se declaró infundada la demanda en cuanto a la primera pretensión subordinada; **3. Revocar en parte** la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia que se inaplique el artículo 6 y la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 981, suspendiéndose el cobro de intereses moratorios generados por el exceso del plazo de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación; y reformándola, se declaró fundada en parte la demanda en cuanto a la segunda pretensión subordinada, suspendiéndose el cobro de los intereses moratorios únicamente desde el período catorce de julio de dos mil quince hasta la fecha catorce de marzo de dos mil diecisiete, fecha en que el Tribunal Fiscal expidió la Resolución N° 02244-1-2017; en los seguidos por **E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada Contratistas Generales contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y el Tribunal Fiscal. II. CAUSALES DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN: 2.1 E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada Contratistas Generales** interpuso recurso de casación el dieciséis de noviembre de dos mil dieciocho, contra la sentencia de vista, en los extremos que declaró **confirmar en parte** la sentencia de primera instancia en cuanto declaró infundada la demanda; y, **revocar en parte** la sentencia de primera instancia, respecto a la inaplicación de intereses moratorios, y reformándola, declaró fundada en parte la demanda en lo concerniente a la suspensión del cobro de intereses moratorios, únicamente respecto del período catorce de julio de dos mil quince hasta el catorce de marzo de dos mil diecisiete. Dicho recurso fue declarado procedente por auto calificadorio de fecha doce de junio de dos mil diecinueve, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa del derecho al debido proceso y los principios de seguridad jurídica y proscripción de la arbitrariedad.** La parte recurrente alega que la sentencia de vista incurre en las infracciones denunciadas al no haber iniciado formalmente el procedimiento de fiscalización por el impuesto general a las ventas de enero a diciembre de dos mil uno, toda vez que el documento denominado "orden de fiscalización" señala que esta se realizaría únicamente respecto al tributo impuesto a la renta del ejercicio dos mil uno, pero la administración de forma arbitraria e ilegal realizó reparos al impuesto general a las ventas sin mayor fundamentación; es más, en el primer requerimiento no comunicó que el tributo a fiscalizar sería el impuesto general a las ventas, ni existe otro documento en el que amplíe la orden de fiscalización; sin embargo, en el Anexo

N° 2 al Resultado del Requerimiento se señala un reparo relacionado al impuesto general a las ventas, pese a que es la propia Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat quien en la Resolución de Intendencia confirma que la fiscalización se inició por el impuesto a la renta. En consecuencia, todas las resoluciones de determinación y de multa por impuesto general a las ventas son nulas. Asimismo, señaló que en la Casación N° 2174-2015, que resuelve un caso similar, se estableció que, si la Sunat no inicia fiscalización formal del impuesto general a las ventas, entonces las resoluciones emitidas como producto de la fiscalización serán nulas, como en efecto sucedió en el presente caso. **b) Infracción normativa a los principios y derechos de congruencia, debido proceso, defensa y prohibición de reforma peyorativa, referida a la modificación de la base legal en las Resoluciones de Determinación N° 0220030000156 y N° 0220030000158 al N° 0220030000161, en virtud a la facultad de reexamen** La parte recurrente sostiene que cuestionó en el escrito de demanda la vulneración al principio a la prohibición de la reforma peyorativa, en la medida que la facultad de reexamen no puede modificar el sustento o motivación del reparo efectuado ni se puede realizar un nuevo reparo; sin embargo, la Sala Superior no analizó este punto ni tampoco señaló cómo se debería interpretar el artículo 127 del Código Tributario, es decir, cuál es su finalidad, sino únicamente indica que se ha respetado el derecho de defensa, pese a que se cambia el fundamento del reparo y la base legal, lo cual resulta arbitrario. En efecto, antes de la publicación del Decreto Legislativo N° 929, las resoluciones de determinación señaladas tenían como base legal los artículos 11 y 19 de la ley general a las ventas, así como el numeral 2.1 del artículo 5 del Reglamento de la misma ley, pero con la vigencia de aquella el contribuyente se acoge al beneficio excepcional de la Primera Disposición Transitoria, es por ello que algunas resoluciones de determinación se dejaron sin efecto. No obstante las restantes que contenían el mismo tipo de reparo no fueron dejadas sin efecto, por el contrario arbitrariamente se les modificó la base legal, se agrega otro reparo y se disminuyó el monto, bajo el supuesto reexamen facultativo, vulnerando así el principio de prohibición de la reforma peyorativa, como parte del debido proceso, ya que de no haber presentado la empresa el recurso de reclamación, los referidos valores tributarios se hubieran quebrado por efecto del acogimiento al beneficio al Decreto Legislativo N° 929, es decir la impugnación ha traído peores consecuencias por el arbitrario accionar de la Sunat. Por estas razones se ha vulnerado la prohibición de reforma peyorativa y el artículo 127 del Código Tributario. **c) Infracción normativa al principio de razonabilidad de las sanciones administrativas referido a la capitalización de intereses** La recurrente refiere que el Tribunal Constitucional ya ha determinado que la capitalización de intereses moratorios es inconstitucional por vulnerar el principio de razonabilidad; sin embargo, la Sala Superior erróneamente señala que el artículo 33 del Código Tributario avala la capitalización de intereses moratorios, y que por ello es procedente la misma, sin tomar en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno a este tema, como lo es la sentencia en el expediente N° 04082-2012-PA/TC. **d) Infracción normativa por vulneración al principio del plazo razonable y al acceso a los recursos en sede administrativa, por indebida aplicación de la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30230** La parte recurrente señala que la Sala Superior no ha tomado en cuenta los últimos criterios del Tribunal Constitucional sobre intereses moratorios indebidamente generados, sino que aplica una ley que no contempla el resguardo de los derechos constitucionales ante el exceso en el plazo para resolver por parte del Tribunal Fiscal. En efecto, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 04082-52012-PA/TC, se ha determinado que en casos sustancialmente iguales, los criterios de la sentencia serán de aplicación para los casos en trámite o pendientes de resolución firme. En el presente caso, el procedimiento contencioso tributario inició el veintiséis de setiembre de dos mil tres y finalizó con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2244-1-2017 emitida el catorce de marzo de dos mil diecisiete, esto es, durante más de catorce años se aplicaron ilegales e irrazonables intereses moratorios a las deudas, pues con fecha catorce de julio de dos mil diez se interpuso apelación, por lo que el plazo del Tribunal Fiscal para resolverla vencía el catorce de julio de dos mil once; evidenciándose que el Tribunal Fiscal resolvió el recurso de apelación en un plazo en exceso de más de cinco años, sin justificación real ni jurídica. **e) Infracción normativa por vulneración al derecho-deber de motivar las sentencias** Finalmente, la recurrente indica que la sentencia de vista dispone que la división de reclamos sí es competente para resolver el recurso de reclamación y dentro de ello ejerció la facultad de reexamen, respetando el derecho de defensa de la contribuyente, por lo que no resulta válido el cuestionamiento, y que, al efectuar el recurso de apelación, no se alegó nada al respecto. De este fragmento advierte vicio de motivación insuficiente, en la medida que no se sustenta debidamente la falta de competencia por parte de la división de reclamos para

efectuar el procedimiento de fiscalización y realizar nuevas determinaciones de tributos, máxime cuando no existe base legal que disponga tal facultad a dicha división. **2.2** El procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, interpuso recurso de casación el veintinueve de noviembre de dos mil dieciocho, contra la mencionada sentencia de vista, en el extremo que confirma la no aplicación de intereses moratorios generados luego de vencido el plazo legal para que el Tribunal Fiscal resolviera el recurso de apelación interpuesto por la demandante mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02244-1-2017. Dicho recurso fue declarado procedente por auto calificadorio de fecha doce de junio de dos mil diecinueve, por la siguiente causal: **Infracción normativa por contravención a las normas del debido proceso en cuanto a la vulneración de lo dispuesto en el artículo 139, numeral 5 de la Constitución Política del Estado; por no efectuar el apartamiento de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 4082-2012-PA/TC y contravenir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que confirmó la constitucionalidad de la norma legal que la Sala Superior inaplicó (sentencia N° 03184-2012-PA/TC y N° 3373-2012-PA/TC, entre otras)** El recurrente refiere que la Sala Superior consideró que en virtud del criterio fijado en la sentencia N° 04082-2012-PA/TC correspondía la inaplicación de los intereses moratorios generados luego de vencido el plazo para que el Tribunal Fiscal resolviera el recurso de apelación, sin embargo, ese criterio es errado; además, menciona que sin análisis ni sustento alguno se ha dispuesto la aplicación indebida de aquella sentencia. Agrega que el Tribunal Constitucional en las sentencias N° 1255-2003-AA/TC y otras, precisó que la decisión de no amparar el pago de intereses moratorios se debía aplicar única y exclusivamente al caso en concreto. Asimismo, sostiene que la sentencia N° 03184-2012-PA/TC no solo se circunscribe a la exención del pago de intereses moratorios, también establece que resulta jurídicamente imposible pretender aplicar esa exención a otros casos donde no se discute la constitucionalidad del tributo que generó esos intereses; así pues, en el presente caso al no existir tal discusión entonces de ninguna manera puede aplicarse dicha exención. En efecto si las sentencias del Tribunal Constitucional que establecieron la exención del pago de los intereses moratorios no resultan aplicables al presente caso, y si la jurisprudencia del mismo Tribunal confirmó la constitucionalidad de los intereses moratorios regulados en el artículo 33 del Código Tributario, entonces, dichos intereses moratorios sí resultan aplicables al presente caso concreto y deben ser determinados de la manera prescrita en aquel artículo. Por tanto, la Sala Superior no debió aplicar indebidamente la sentencia del Tribunal Constitucional de carácter excepcional, sino respetar la jurisprudencia que confirmó la constitucionalidad del artículo 33 del Código Tributario, esto es, los intereses moratorios sí resultaban aplicables al caso y deben ser determinados conforme a dicho artículo. Aunado a ello, indica que, sin perjuicio de lo expuesto, la Sala Superior no respetó los parámetros constitucionales para el ejercicio válido del control difuso de la constitucionalidad de las leyes, pues no hizo el mínimo esfuerzo para interpretar la norma legal que inaplicó y mucho menos la sometió a un test de razonabilidad y proporcionalidad para verificar su constitucionalidad. Asimismo, indica que sin justificación la Sala Superior cambió el criterio que tuvo en la sentencia dictada en el expediente N° 7626-2013 donde había señalado que no se puede dejar de aplicar los intereses moratorios generados después de vencido el plazo legal para que el Tribunal Fiscal resuelva el recurso de apelación, mientras que en el presente caso consideró todo lo contrario, lesionando así el principio de legalidad y derecho a una debida motivación, pues debió mantener su criterio o, en su defecto, exponer los fundamentos que justifiquen el cambio de criterio. Por tales motivos se ha incurrido en vicio de motivación y arbitrariedad. **2.3 La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat** interpuso recurso de casación el veintidós de noviembre de dos mil dieciocho, contra la referida sentencia de vista, en el extremo referido al cobro de intereses correspondientes al periodo comprendido del catorce de julio de dos mil quince hasta el catorce de marzo de dos mil diecisiete. Dicho recurso fue declarado procedente por auto calificadorio de fecha doce de junio de dos mil diecinueve, por la siguiente causal: **Infracción normativa por contravención a las normas del debido proceso, en cuanto a la vulneración de lo dispuesto en el artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Estado; por no efectuar el apartamiento de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 4082-2012-PA/TC, y contravenir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que confirmó la constitucionalidad de la norma legal que la Sala Superior inaplicó (sentencia N° 03184-2012-PA/TC y N° 3373-2012-PA/TC)** La parte recurrente señala que la Sala Superior consideró que en virtud del criterio fijado en la sentencia N° 04082-2012-PA/TC, correspondía la inaplicación de los intereses moratorios generados luego de vencido el plazo para

que el Tribunal Fiscal resolviera el recurso de apelación, sin embargo, ese criterio es errado, además sin análisis ni sustento alguno se ha dispuesto la aplicación indebida de aquella sentencia. Por otro lado, indica que el Tribunal Constitucional en la sentencia N° 1255-2003-AA/TC, precisó que la decisión de no amparar el pago de intereses moratorios se debía aplicar única y exclusivamente al caso en concreto. Asimismo, indicó que la sentencia N° 03184-2012-PA/TC es de vital importancia, pues solo se circunscribe a la exención del pago de intereses moratorios a los casos donde se emitieron las sentencias que establecieron esa exención, también establece que resulta jurídicamente imposible pretender aplicar aquella exención a otros casos donde no se discute la constitucionalidad del tributo que generó dichos intereses, así pues, en el presente caso al no existir tal discusión entonces de ninguna manera puede aplicarse dicha exención. En efecto, si las sentencias del Tribunal Constitucional que establecieron la exención de pago de los intereses moratorios no resultan aplicables al presente caso, y si la jurisprudencia del mismo Tribunal confirmó la constitucionalidad de los intereses moratorios regulados en el artículo 33 del Código Tributario (en su versión modificada por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981), entonces, dichos intereses moratorios sí resultan aplicables al presente caso concreto y deben ser determinados de la manera prescrita en aquel artículo. Por tanto, la Sala Superior no debió aplicar indebidamente una sentencia del Tribunal Constitucional de carácter excepcional, sino respetar la jurisprudencia que confirmó la constitucionalidad del artículo 33 del Código Tributario. Aunado a ello, indica que, sin perjuicio de lo expuesto, la Sala Superior no respetó los parámetros constitucionales para el ejercicio válido del control difuso de la constitucionalidad de las leyes, pues no hizo el mínimo esfuerzo para interpretar la norma legal que inaplicó y mucho menos la sometió a un test de razonabilidad y proporcionalidad para verificar su constitucionalidad. Asimismo, indica que, sin justificación, la Sala Superior cambió el criterio que tuvo en la sentencia dictada en el expediente N° 7626-2013, donde había señalado que no se puede dejar de aplicar los intereses moratorios generados después de vencido el plazo legal para que el Tribunal Fiscal resuelva el recurso de apelación, mientras que en el presente caso consideró todo lo contrario, lesionando así el principio de legalidad y derecho a una debida motivación pues debió mantener su criterio o, en su defecto, exponer los fundamentos que justifiquen válidamente el cambio de criterio. Por tales motivos se ha incurrido en vicio de motivación y arbitrariedad. **III. CONSIDERANDO: PRIMERO:** En principio, corresponde mencionar que la función nomofláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384 del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto. **SEGUNDO:** En función a ello, y dado que los recursos de casación presentados se refieren a diferentes extremos de la parte resolutive de la sentencia de vista, se iniciará por analizar el recurso de casación de la parte demandante en cuanto a la infracción procesal denunciada con el fin de determinar si resulta trascendente e insubsanable para declarar la nulidad de la sentencia; en caso contrario, se continuará con el análisis de las causales materiales denunciadas por la actora. Una vez analizado dicho recurso se procederá a analizar los recursos de casación presentados por la Sunat y el Tribunal Fiscal. **TERCERO:** Previo al análisis de las infracciones contenidas en los recursos de casación presentados, se debe indicar que el artículo 139 inciso 3 de nuestra Constitución Política consagra como principio rector de la función jurisdiccional, *la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional*, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en él las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración<sup>1</sup>. En concordancia con ello, el artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil, refiere que: *« Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso »*. **CUARTO:** Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado *derecho a la motivación*, consagrado por el artículo 139 inciso 5 de la Carta Política, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente, con base en los hechos acreditados en el proceso y al derecho aplicable al caso, la decisión adoptada y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **QUINTO:** Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también

juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones por las cuales el juez ha decidido una controversia en un sentido determinado; implicando, en ese sentido, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como los artículos VII del Título Preliminar<sup>2</sup>, 50 inciso 6, 122 incisos 3 y 4 del Código Procesal Civil, y el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, a través de los cuales se exige a los jueces, la fundamentación de los autos y las sentencias, expresando de manera clara y precisa lo que se decide u ordena, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia, y en atención a las pruebas actuadas en el proceso. **SEXTO:** Expuesto lo anterior, apreciamos que a través de la demanda presentada por **E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada Contratistas Generales**, de fecha veinticinco de mayo de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuarenta y cuatro del expediente principal, se planteó como **pretensión principal** que se declare la nulidad de la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 02244-1-2017**, en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0125-014-0012209/SUNAT, puesto que incurre en vicios de nulidad absoluta por vulneración del procedimiento legalmente establecido y vulneración de la competencia de los órganos administrativos. Asimismo, planteó como **primera pretensión subordinada a la principal**, que se declare que no se debe aplicar a la empresa demandante la regla de capitalización de intereses, aprobada en el artículo 33 del Código Tributario. En consecuencia, se deje sin efecto el cobro de la deuda tributaria respecto a los conceptos de impuesto general a las ventas, impuesto a la renta y multas correspondientes al ejercicio 2001. Como **segunda pretensión subordinada a la principal**, solicitó que se declare que no se debe cobrar a la empresa demandante los intereses moratorios generados luego de vencidos los plazos legales para que la Sunat y el Tribunal Fiscal resolvieran los recursos de reclamación y apelación interpuestos. **SETIMO:** Como fundamentos de su demanda señaló, medularmente, que la Sunat excedió la facultad de reexamen regulada en el artículo 127 del Código Tributario, puesto que no tenía la potestad de modificar e incluir nuevos reparos al crédito fiscal no previstos en el procedimiento de fiscalización. Asimismo, sostuvo que la División de Reclamos de la Intendencia Regional de Lima no es la competente para formular nuevos reparos u observaciones adicionales, pues son de competencia exclusiva de la División de Auditoría, conforme lo dispuesto en el Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM. **OCTAVO:** Mediante sentencia de fecha tres de abril de dos mil dieciocho, el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada en parte** la demanda, en consecuencia que se inaplique el artículo 33 del Código Tributario vigente al veinticuatro de diciembre de dos mil seis, en el extremo que prescribe el cobro de intereses moratorios capitalizados; y se inaplique el artículo 6 y la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 981, suspendiéndose el cobro de intereses moratorios generados por el exceso del plazo de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación; y declaró **infundada** la demanda en todo lo demás que contiene. Sostuvo que el ejercicio de la facultad de reexamen se efectuó sin cometer acto arbitrario alguno, garantizando el derecho de defensa del contribuyente, con base en el principio de verdad material y conforme a los parámetros señalados en el artículo 127 del Código Tributario, teniendo como sustento que la demandante no cumplió con presentar la información requerida por la Sunat para subsanar los reparos advertidos, pese a que fue requerida en varias oportunidades para su cumplimiento. En cuanto a la incompetencia de la División de Reclamos de la Intendencia Regional de Lima, señaló que de una interpretación sistemática de las normas contenidas en los artículos 15 inciso o), 49 inciso h) del Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat y el artículo 126 del Código Tributario, concluyó que la División de Reclamos se encontraba facultada para ordenar de oficio la actuación de las pruebas que considere pertinentes a fin de esclarecer los hechos y resolver la controversia de una forma certera. Respecto a la capitalización de los intereses moratorios, consideró aplicable la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 04082-2012-PA/TC, a través de la cual se estableció extender la regla de no confiscatoriedad de los tributarios a los intereses moratorios, concluyendo que en el presente caso los intereses moratorios cobrados por el exceso de tiempo transcurrido significó para la demandante un aumento superior al trescientos por ciento (300%) de su deuda original, lo cual vulnera precisamente el principio de razonabilidad. Por último, en cuanto a la suspensión de intereses moratorios, considerando los principios contenidos en la sentencia N° 04082-2012-PA/

TC, concluye que ni la Sunat ni el Tribunal Fiscal han señalado alguna causa que justifique el prolongado exceso del tiempo para resolver los recursos administrativos, por lo que concluye que hubo una dilación que afectó a la demandante incrementando los intereses moratorios afectando el principio de razonabilidad. **NOVENO:** Conocida la causa en segunda instancia, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió **confirmar en parte**, la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión principal; **revocarla en parte** en el extremo que declara fundada en parte la demanda y reformándola declaró infundada la demanda en cuanto a la primera pretensión subordinada; y, **revocarla en parte** en el extremo que declaró fundada en parte la demanda y reformándola, la declara fundada en parte la demanda en cuanto a la segunda pretensión subordinada, suspendiéndose el cobro de los intereses moratorios únicamente desde el periodo catorce de julio de dos mil quince hasta la fecha catorce de marzo de dos mil diecisiete. Respecto a que no se inició formalmente el procedimiento de fiscalización del impuesto general a las ventas, sostuvo que la demandante ejerció su derecho de defensa durante el procedimiento de fiscalización respecto a los cuestionamientos relativos al impuesto a la renta como al impuesto general a las ventas los cuales fueron delimitados con requerimientos sucesivos. Asimismo, agregó que no se vulneró el principio de congruencia por cuanto el derecho a la facultad de reexamen permite volver a evaluar el asunto controvertido. Agregó que la División de Reclamos sí era competente para resolver el recurso de reclamación, ejerciéndose dentro de ella la facultad de reexamen respetándose en todo momento el derecho de defensa del contribuyente. En cuanto a la capitalización de intereses, sostuvo que el juzgado no analizó las razones por las que se considera que la mora es una sanción, señalando que al existir una norma que permite la capitalización de los intereses moratorios y al haberse incurrido en dicho presupuesto normativo, correspondía su generación y liquidación. Añade que la sentencia N° 04082-2012-PA/TC no es vinculante al caso al no ser precedente vinculante y porque no hay coincidencia entre sus presupuestos fácticos con aquellos del caso en concreto, por lo que fue aplicada en forma errónea. Finalmente, en relación con el exceso de plazo para resolver por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sostiene que el demandante no puede eximirse de las consecuencias de su propio incumplimiento bajo alegaciones de dilación excesiva, no obstante, señala que resulta aplicable la modificación al artículo 33 del Código Tributario dispuesto por la Ley N° 30230 que extiende la suspensión de los intereses a la etapa de apelación; en ese sentido, concluye que como el recurso de apelación fue interpuesto el catorce de julio de dos mil diez, esto es, durante la vigencia de la ley, los intereses moratorios deben suspenderse únicamente a partir del catorce de julio de dos mil quince hasta el catorce de marzo de dos mil diecisiete, fecha en que el Tribunal Fiscal expidió la Resolución N° 02241-1-2017. **DÉCIMO:** Ahora bien, del recurso de casación presentado por la demandante **E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada Contratistas Generales**, se tiene que denuncia como infracción procesal la vulneración al derecho de defensa-deber de motivar las sentencias. Al respecto, la recurrente sostiene que no se habría desvirtuado su argumento referido a que la División de Reclamos carece de competencia para efectuar procedimientos de fiscalización y realizar nuevas determinaciones de tributos, «máxime cuando no existe base legal que dispone tal facultad a dicha División». Sin embargo, la Sala Superior ha fundado la competencia cuestionada en el propio ejercicio de la potestad de reexamen prevista en el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, afirmando que: «...la División de Reclamos sí resulta competente por cuanto tenía que resolverse el recurso de reclamación, y dentro de ello, se ejerció la facultad de reexamen, respetándose en todo momento el derecho de defensa del contribuyente. En ese contexto no resulta válido el cuestionamiento, tanto más si al efectuar el recurso de apelación [administrativa], no se alegó nada al respecto» [fundamento noveno, fojas quinientos noventa y seis]. Por tanto, no existe, como puede comprobarse, falta de motivación sino, en todo caso, discrepancia respecto de la interpretación del artículo 127 del Código Tributario adoptada por el órgano jurisdiccional, motivo por el cual no se aprecia afectación alguna al derecho a la motivación de las resoluciones judiciales contenido en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución; por esa razón, corresponde declarar **infundada** la infracción procesal denunciada en el apartado e) del fundamento sexto del auto calificadorio del recurso de casación presentado. **DÉCIMO PRIMERO:** Habiéndose desestimado la infracción procesal denunciada por la demandante, se ingresará al análisis de las infracciones normativas de carácter material, correspondiendo examinar si se ha afectado su derecho al debido proceso y a los principios de seguridad jurídica y proscripción de la arbitrariedad, por cuanto, según afirma, la Orden de Fiscalización emitida por la administración solo se refirió al impuesto a la renta del ejercicio dos mil uno y no

incluyó el impuesto general a las ventas. Como sustento de la infracción denunciada, la recurrente sostiene que «la Administración Tributaria jamás inició la fiscalización formal del impuesto general a las ventas por el periodo 2001, únicamente lo hizo respecto del Impuesto a la Renta, razón por la cual, los valores emitidos no tienen validez alguna» [véase a fojas seiscientos veinticinco del expediente principal]. Al respecto, es necesario relevar que la Sala Superior señaló respecto a estos argumentos que el ámbito de la fiscalización realizada «se delimitó con el Requerimiento N° 00183869 (notificado conjuntamente con la Carta y la Orden de Fiscalización, por el cual se requiere a la recurrente que presente y exhiba la documentación y/o información correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001. De la misma forma por el Requerimiento N° 00145608 se solicitó información y documentación referente al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001. Luego, por Requerimientos N° 00145607 y N° 00145609 se reiteran los referidos requerimientos. De ello se advierte que la Sunat inició procedimiento de fiscalización, para ambos tributos (Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas), la misma que fue realizada conforme a la normativa vigente a la fecha, motivo por el cual no incurrió en vicios de nulidad». Es decir, no se aprecia que la recurrente haya demostrado la existencia de una lesión al debido procedimiento administrativo o a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, pues, en primer lugar, no desmiente que se haya cumplido con el procedimiento regulado a la fecha del inicio de la fiscalización y, mucho menos, que no haya tenido conocimiento oportuno de que la fiscalización también alcanzaba al impuesto general a las ventas. Asimismo, la recurrente tampoco acredita cómo esa supuesta omisión, que ella misma califica como “formal”, ha producido una afectación efectiva y concreta a su derecho de defensa, impidiéndole en alguna forma el ejercicio de sus derechos al interior del procedimiento tributario de fiscalización y en la posterior etapa de reclamación. En tal sentido, nuestro Tribunal Constitucional sostiene que la existencia de un agravio material al debido proceso constituye un requisito para declarar la nulidad de un acto procesal o procedimental: «En consecuencia, será necesario que el nulidisciente demuestre que la anomalía procesal (error in procedendo o error in iudicando) producida por el vicio, resulte constitucionalmente relevante, es decir, que la irregularidad denunciada genere un perjuicio cierto e inminente frente a alguno de sus derechos fundamentales, el cual requiera ser restituído de manera urgente a razón de regularizar el debido procedimiento judicial constitucional. Asimismo, será de cargo del nulidisciente acreditar que su pedido resulta oportuno y que no convalidó tácitamente la existencia del vicio denunciado». Por consiguiente, no se han configurado las infracciones glosadas en el apartado a) del fundamento sexto del auto calificadorio del recurso de casación presentado por el demandante, al no apreciarse lesión alguna al derecho contenido en el inciso 3 del artículo 139 de nuestra Constitución, ni a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, debiendo declararse *infundado* el recurso de casación en este extremo.

**DÉCIMO SEGUNDO:** Corresponde ahora analizar si se ha producido la infracción normativa a los principios y derechos de congruencia, debido proceso, defensa y prohibición de la reforma peyorativa, referida a la alegada modificación de la base legal en las Resoluciones de Determinación N° 0220030000156 y N° 0220030000158 al N° 0220030000161, en virtud de la facultad de reexamen. Al respecto la empresa recurrente sostiene que: «...mediante la facultad de reexamen no se puede modificar el sustento o motivación del reparo efectuado ni se puede efectuar un nuevo reparo, sin embargo, la Sala Superior no ha hecho análisis alguno sobre este último punto. Tampoco ha señalado cómo debería interpretarse el artículo 127 del Código Tributario, es decir, cuál es su finalidad». Sin embargo, podemos comprobar que la Sala Superior ha señalado expresamente que la potestad de reexamen, contenida en el artículo 127 del Código Tributario, es una excepción a la prohibición de reforma en peor que debe ejercerse respetando el derecho de defensa del administrado. Esta Sala Suprema comparte esta posición correspondiendo agregar que en el procedimiento recursivo de fiscalización no estamos, propiamente, ante un procedimiento sancionador, pues su finalidad principal no es la constatación de la existencia de una infracción atribuible al administrado, sino ante la correcta determinación del cumplimiento del deber constitucional de pagar tributos en la forma fijada por las normas tributarias. La determinación de un mayor monto a pagar en estos casos, si bien empeora la situación del recurrente, no hace más que cumplir todas las consecuencias derivadas de la hipótesis de incidencia tributaria aplicable a la situación jurídica del contribuyente. Esta potestad de la administración tributaria se deriva del interés público que informa el deber constitucional de tributar y, no tiene una finalidad punitiva, sino que lo único que pretende es que el contribuyente cumpla con pagar la prestación tributaria en la forma establecida por la ley al constituirse la obligación fiscal. Por consiguiente, la interpretación del artículo 127 del Código

Tributario realizada por la Sala Superior, según el texto vigente a la fecha de ocurridos los hechos, resulta plenamente compatible con el texto constitucional y con los principios tributarios que lo sustentan. Por tales motivos, debemos declarar *infundadas* las infracciones denunciadas en el apartado b) del fundamento sexto del auto calificadorio del recurso de casación presentado por el demandante, relacionado con la facultad de reexamen de la Administración Tributaria.

**DÉCIMO TERCERO:** En cuanto a la infracción normativa al principio de razonabilidad de las sanciones administrativas referido a la capitalización de intereses, se aprecia que la Sala Superior, luego de revisar la cuestión resuelta por la sentencia 04082-2012-PA/TC, identifica tres presupuestos fácticos: «a) El caso debe referirse a la determinación de rentas de fuente extranjera no declaradas e incremento patrimonial cuyo origen no fue justificado. b) Las mencionadas rentas y el incremento patrimonial no justificado deben corresponder a personas naturales. c) El petitorio debe consistir en que se deje sin efecto la cobranza coactiva de la deuda tributaria, iniciada una vez concluido el Procedimiento Contencioso Tributario, en el extremo del pago de los intereses moratorios y que se inaplique el artículo 33 del Código Tributario que estableció la capitalización de intereses». Lo anterior lleva a la Sala de mérito a concluir que: «entre el caso a) (sic) materia de controversia y la STC N° 04082-2012-PA/TC, se concluye que se cumple de manera similar (en forma parcial) con el tercer presupuesto (c) con respecto a los intereses capitalizados y moratorios de la regla jurisprudencial expuesta». Sin embargo, en el presente caso, no se cumplen con los presupuestos a) y b) por cuanto se trata de una empresa constructora del Régimen de Tercera Categoría con la obligación formal de llevar contabilidad completa; y el tema materia de debate se delimita a la variación del reparo al crédito fiscal por legalización extemporánea del Registro de Compras, al de operaciones no reales en función a su facultad de reexamen. Por lo tanto, resulta evidente que no hay coincidencia entre los presupuestos materia de análisis, consecuentemente, no resulta aplicable al caso materia de controversia, la Sentencia N° 04082-2012-PA/TC ya que se aprecian diferencias reales y objetivas de las situaciones fácticas mencionadas anteriormente. Asimismo, la Sala Superior sostiene que la sentencia 04082-2012-PA/TC: «...tampoco constituye doctrina jurisprudencial, por cuanto en lo referido a capitalización de intereses se advierte que el Tribunal Constitucional no ha tenido un criterio uniforme dado que en las sentencias recaídas en los expedientes N° 03373-2012-AA/TC y N° 03184-2012-AA concluyeron que la inaplicación de los intereses moratorios capitalizables contemplado en el artículo 33 de (sic) Código Tributario no es atendible». Sin embargo, luego de emitida la sentencia 04082-2012-PA/TC el Tribunal Constitucional ha señalado, en la sentencia recaída en el expediente N° 04532-2013-PA/TC, que el criterio adoptado en el caso de Emilia Rosario del Rosario Medina Baca resulta plenamente aplicable a las personas jurídicas que realizan actividad empresarial pues: «...La distinta naturaleza jurídica de las entidades recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan per se a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, los demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual al amparo de una misma situación jurídica, como es en este caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento» [Fundamento 18]. Más adelante el mismo Tribunal agrega: «La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el destino o uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria, resultan criterios irrelevantes para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia» [Fundamento 19]. De las sentencias anteriores queda claro que el Tribunal Constitucional considera que existe un criterio jurisprudencial respecto de la capitalización de los intereses derivados de las deudas tributarias y que, además, no existe razón alguna para negar la aplicación de este a los contribuyentes que sean personas jurídicas pues, lo esencial, es comprobar si se afectó «su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento». En ese sentido, se debe considerar que el máximo intérprete de la Constitución concluyó en el caso Emilia Rosario del Rosario Medina Baca, que: «la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad» [Fundamento 49]. El Tribunal Constitucional sustentó esta posición en que: «Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados» [Fundamento 53]. A lo expuesto, debe agregarse que, la capitalización de los intereses incorpora a los tributos un concepto que no fue previsto por la norma que estableció los elementos

configuradores de la obligación tributaria; modificando, mediante una norma posterior, la determinación del monto del pago que debe realizar el contribuyente. Esta modificación, no toma en cuenta ninguno de los criterios técnicos previstos para la formulación del tributo (carácter expreso, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, etc.), sino, tan solo, la falta de pago de la prestación tributaria. En otras palabras, la capitalización de intereses no tiene como objetivo la conservación del valor del tributo, sino, por el contrario, su directa modificación por el solo hecho de incumplir con su pago, lo que lesiona gravemente el principio de seguridad jurídica al desligar la determinación de la prestación tributaria de los principios técnicos ya mencionados, es decir, el carácter expreso, el examen de la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. En consecuencia, debe declararse **fundado** el recurso de casación interpuesto en el extremo referido a la capitalización de los intereses derivados de las deudas tributarias **por contravenir el principio de razonabilidad en el ejercicio de las potestades tributarias, tal como se desprende de las sentencias 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, y en aplicación de lo establecido en el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional**<sup>3</sup>. **DÉCIMO CUARTO:** Finalmente, en cuanto a la infracción normativa por vulneración al principio del plazo razonable y al acceso a los recursos en sede administrativa, por indebida aplicación de la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley 30230, corresponde señalar que, de acuerdo con los argumentos del demandante, el criterio establecido en la sentencia N° 04082-2012-PA/TC ha sido ratificado por la sentencia N° 04532-2013-PA/TC, la que señaló: «...ha terminado con la posible incertidumbre o las controversias que podrían surgir en cuanto a la aplicación o los alcances de la sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC, puesto que ha determinado que en casos sustancialmente iguales como el presente, los criterios aplicados en dicha sentencia serán de aplicación para los casos que aún se encuentren en trámite o pendientes de Resolución firme como en el presente caso». Tal afirmación encuentra sustento en el párrafo final del apartado 27 de la Sentencia 04532-2013-PA/TC: «...dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado e irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella» [el resaltado es agregado] Este criterio, como también ha relevado el Tribunal Constitucional, si deberá ser aplicado: «...en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios» [Fundamento 53]. Por otro lado, si bien es cierto, el mismo Tribunal ha señalado que la violación del derecho al plazo razonable puede ser evaluado utilizando criterios como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes; las codemandadas no han alegado ninguna de estas circunstancias al contestar la demanda<sup>4</sup>, al apelar la sentencia que declaró fundada la misma en este extremo o al interponer su recurso de casación. En consecuencia, resultan de aplicación los razonamientos contenidos en los fundamentos 68 a 71 de la sentencia N° 04082-2012-PA/TC, en cuanto se sostiene que no puede presumirse la mala fe del contribuyente ni reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de sus derechos constitucionales, motivo por el cual no corresponde el examen de hechos no alegados por los demandados. Por tanto, en aplicación del criterio vinculante establecido en las sentencias N° 04082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC debemos declarar **fundada** la infracción normativa examinada y, en consecuencia, el cobro de intereses resulta inconstitucional **en el tramo en el cual la autoridad administrativa excedió los plazos administrativos para resolver. En aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.** **DÉCIMO QUINTO:** En cuanto, a los recursos de casación interpuestos por la Sunat y el Tribunal Fiscal es necesario declararlos **infundados** por lo motivos expuestos en los fundamentos anteriores. Como se puede advertir, ambos recursos de casación se han interpuesto contra el extremo de la sentencia de vista que declaró la inaplicación de los intereses moratorios comprendidos desde el catorce de julio de dos mil quince hasta el catorce de marzo de dos mil diecisiete. Los fundamentos de los recurrentes residen en que la sentencia de vista no consideró que el Tribunal Constitucional ha señalado en las sentencias N° 3373-2013-PA/TC y N° 03184-2012-PA/TC, que la decisión de eximir el pago de intereses moratorios se aplica

solo al caso materia del proceso, resultando errado que la Sala haya dispuesto la aplicación de la sentencia N° 04082-2012-PA/TC. Asimismo, agregan que, no se respetaron los parámetros constitucionales para el ejercicio válido del control difuso de la constitucionalidad de las leyes; así como que se realizó un cambio de criterio afectándose el principio de igualdad y el derecho a una debida motivación. Al respecto, tal como se señaló con antelación, a través de la sentencia de N° 04532-2013-PA/TC, el Tribunal Constitucional determinó la aplicación de los fundamentos establecidos en la sentencia N° 04082-2012-PA/TC en relación a que la no suspensión de los intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa así como el principio de razonabilidad; argumentos que son válidamente aplicables al caso en concreto de conformidad con lo señalado ampliamente en los fundamentos décimo tercero y décimo cuarto de la presente sentencia. Cabe agregar que, de la revisión a la sentencia de vista, no se evidencia que se haya sustentado en la aplicación de la sentencia N° 04082-2012-PA/TC, sino en la interpretación literal de las modificaciones establecidas al artículo 33 del Código Tributario, conforme puede verse del fundamento décimo tercero de dicha sentencia; en ese sentido, no resulta atendible lo alegado en relación a que no se respetaron los parámetros constitucionales para el ejercicio válido del control difuso, puesto que no se advierte que la Sala haya realizado el referido control de constitucionalidad, ni que haya inaplicado el referido artículo 33 del Código Tributario. Finalmente, no se advierte vulneración al principio de igualdad ni a la debida motivación, al observarse que la sentencia de vista cumplió con sustentar las razones jurídicas y fácticas que sirvieron de motivo para revocar en parte la sentencia de primera instancia en el extremo denunciado; siendo pertinente indicar que no resulta vulneratorio a los derechos invocados que la Sala haya concluido que correspondía la suspensión de los intereses moratorios, siempre que partiendo del análisis del caso en concreto, haya cumplido con sustentar de forma razonada, coherente y suficiente la decisión abordada por la sala de mérito, tal como se realizó en este caso. En consecuencia, no se advierte que la Sala haya incurrido en vulneración al inciso 5 del artículo 139 de la Constitución, en los términos planteados por los recurrentes en sus recursos casatorios. **DÉCIMO SEXTO:** Finalmente, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS, el magistrado ponente se aparta de todo voto anterior que se encuentre en contradicción con el criterio adoptado en el caso que nos ocupa. **IV. DECISIÓN** Por estas consideraciones, declararon: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada Contratistas Generales**, de fecha dieciséis de noviembre de dos mil dieciocho, obrante a fojas sesenta y cinco del expediente principal; en consecuencia: **CASARON** la sentencia de vista contenida en la Resolución número veinte, de fecha uno de octubre de dos mil dieciocho, obrante a fojas quinientos setenta y nueve; y **actuando en sede de instancia, CONFIRMARON** la sentencia apelada que declaró fundada en parte la demanda, en el extremo mediante el cual se pretende que se inaplique el artículo 33 del TUO del Código Tributario vigente al 24 de diciembre de 2006, que prescribe el cobro de intereses moratorios capitalizados; asimismo, declaró fundada en parte la demanda en el extremo que se inaplique el artículo 6 y la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 981, suspendiéndose el cobro de intereses moratorios generados por el exceso del plazo incurrido por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación; además, confirmó el extremo que declaró infundada la demanda con lo demás que contiene. Por otra parte, declararon **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por el procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, de fecha veintidós de noviembre de dos mil dieciocho; y la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha veintidós de noviembre de dos mil dieciocho; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el **Boletín de Casación** y en el **Boletín de Jurisprudencia** de la Sala de Casación Tributaria. **E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada, Contratistas Generales** contra la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat** y el **Tribunal Fiscal**, sobre proceso contencioso administrativo; notifíquese por secretaría, y devolvieron los actuados. Interviene como **ponente el señor Juez Supremo: Wong Abad. S.S. VINATEA MEDINA, RUEDA FERNÁNDEZ, WONG ABAD, CARTOLIN PASTOR, BUSTAMANTE ZEGARRA. EL VOTO SINGULAR DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO CARTOLIN PASTOR ES COMO SIGUE:** El señor Juez Supremo Cartolin Pastor deja constancia de lo siguiente: Habiendo participado en la vista de la causa, con el principal y el expediente administrativo, en audiencia pública de la fecha, como miembro de esta Sala Suprema presidida por el señor Juez Supremo Vinatea Medina, e integrada con los Jueces Supremos Rueda Fernández, Wong

Abad y Bustamante Zegarra, y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emitió sentencia declarando fundado el recurso de casación interpuesto por la demandante E. Reyna C. Sociedad Anónima Cerrada Contratistas Generales, de fecha dieciséis de noviembre de dos mil dieciocho; e infundados los recursos de casación del Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, de fechas veintiuno y veintidós de noviembre de dos mil dieciocho, respectivamente. El suscrito comparte los argumentos, razones y fundamentos vertidos en la presente sentencia, motivo por el cual ha suscrito la misma; en tal sentido, en aplicación de lo establecido en el artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, dejo expresa constancia de que me aparto de cualquier otro criterio que se pudiere haber expuesto en anterior sentencia. Asimismo, me aparto de cualquier otra interpretación o criterio adoptado que se oponga a lo expuesto en esta sentencia expedida en sede de casación. S.S. CARTOLIN PASTOR

<sup>1</sup> Corte IDH. OC-9/87 "Garantías Judiciales en Estados de Emergencia", párr. 28.

Art. VII.- Juez y derecho

«El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del peticionario ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes» (subrayado agregado).

<sup>3</sup> Artículo VI.- Control difuso e interpretación constitucional  
(...)

Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional

<sup>4</sup> La señora jueza sub especializada señaló: «...de la revisión de los documentos actuados en los expedientes administrativo y judicial, puede advertirse que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no han señalado causa alguna que justifique el prolongado exceso de tiempo para resolver los recursos administrativos, con lo que puede comprobarse que hubo una dilación que afecta a la demandante debido a que se ha producido un incremento de intereses moratorios pro el exceso en resolver los recursos administrativos» (fojas trescientos noventa del expediente).

C-2025171-1

#### CASACIÓN N° 13665-2017 LIMA

**Sumilla:** El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la Interpretación Prejudicial N° 308-IP-2015, considera que el ordenamiento jurídico comunitario protege la función distintiva del signo marcarío, a través del cual se identifican los productos o servicios en el mercado, extendiendo su tutela jurídica a precaver eventuales riesgos de confusión o de asociación en el mercado, inadmitiendo la coexistencia de signos idénticos o similares para identificar los mismos productos o servicios que puedan generar esta clase de riesgos, conforme se desprende de la disposición citada. En el presente caso las instancias de mérito han considerado, que del análisis comparativo de los signos, a pesar de la relación de identidad existente entre los productos distinguidos por las marcas en cotejo, la presencia de diferencias gráficas, figurativas y fonéticas entre los signos confrontados hacen posible la coexistencia de las marcas en cuestión sin generar ningún riesgo de confusión, asimismo no existe riesgo de asociación entre las marcas materia de cotejo, ya que el público consumidor podrá diferenciar cada una de estas; asimismo, en cuanto a la calidad de notoria de la marca cuya protección se solicita, la parte demandante no acreditó el conocimiento en alto grado de las marcas de la actora del sector pertinente en el Perú o en algún País Miembro de la Comunidad Andina, desde que los documentos aportados son insuficientes para demostrar un amplio despliegue publicitario, un uso intensivo y aceptación de la marca o su trascendencia en su rama comercial

Lima, cuatro de noviembre de dos mil veinte.

#### LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA. VISTA

la presente causa: con los acompañados; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Aranda Rodríguez – Presidenta, Vinatea Medina, Rueda Fernandez, Cartolin Pastor y Linares San Román; y luego de producida la votación correspondiente de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia:

**1. MATERIA DEL RECURSO:** Es materia del presente recurso de casación la resolución de vista de folios mil ciento setenta y uno, su fecha treinta de mayo de dos mil diecisiete, expedida por la Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, que resuelve confirmar la sentencia apelada de fecha dieciocho de julio de dos mil diecisiete, que obra a folios cuatrocientos treinta y tres, que declaró infundada la demanda interpuesta por MERCK KGAA contra el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - Indecopi, sobre demanda contencioso administrativo.

**2. RECURSO DE CASACION.** Mediante auto calificatorio de fecha diecisiete de octubre de dos mil diecisiete, que obra a folios trescientos veinticuatro del cuadernillo de casación, esta Tercera

Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, ha declarado procedente el recurso de casación propuesto por Merck KGAA. **3.**

**CONSIDERANDOS: PRIMERO:** Según el profesor Huapaya Tapia, "el ordenamiento ha diseñado una serie o gama de medios de control de la actuación de la Administración Pública, destinados a garantizar y efectivizar su sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Uno de estos medios es el denominado control jurisdiccional de la Administración Pública, y dentro de este rubro se posiciona el denominado proceso contencioso administrativo, como medio ordinario de control jurisdiccional de la actuación de la Administración Pública y del sometimiento de los fines que la justifican".

**SEGUNDO:** Del análisis de los autos se advierte que el presente proceso se inicia con motivo de la demanda de folios ochenta y uno, interpuesta por Merck KGAA contra el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - INDECOPI, solicitando como **pretensión principal:** la nulidad de la Resolución N° 1781-2012/TPI, de fecha veintiséis de setiembre de dos mil doce, que confirmó la Resolución N° 1911-2011/CSD-INDECOPI del diez de agosto de dos mil once, que otorgó el registro de marca del producto constituida por la denominación MERKAT y logotipo, conforme al modelo solicitado por Inversiones Pacucha Sociedad Anónima Cerrada (Perú) para distinguir papel, cartón y artículos de estos materiales no comprendidos en otras clases; productos de imprenta de la Clase dieciséis de la Nomenclatura Oficial; y como **pretensión accesoria:** que como consecuencia de la nulidad de la Resolución del Tribunal del Indecopi, debe cancelarse la marca MERKAT y logotipo otorgada a Inversiones Pacucha Sociedad Anónima Cerrada; señalando como fundamentos que: **1)** en el expediente administrativo obra prueba suficiente de que la marca MERCK es notoriamente conocida, como los diversos impresos extraídos de la página web de Merck donde consta un extracto del Reporte Anual del dos mil nueve de la demandante, copias de sentencias y pronunciamientos de autoridades administrativas de otros países en los cuales se afirmó o reconoció el estatus notoriamente conocido de la marca MERCK, la cual y sus variaciones son marcas prestigiosas a nivel mundial para identificar variados productos y servicios, especialmente productos farmacéuticos de la clase cinco de la Nomenclatura Oficial; **2)** basta una simple comparación entre las marcas en litigio para determinar que vistas en su conjunto y en forma sucesiva, desde el punto de vista del consumidor son confundibles entre así, al considerar que están destinadas a los mismos productos de la clase dieciséis de la Nomenclatura Oficial y que las marcas registradas están compuestas por el término MERCK que es confundible con la marca MERKAT. En consecuencia, el signo solicitado se encuentra incurso en la causal de prohibición contenida en el artículo 136°, inciso a) de la Decisión 486; **3)** el signo MERKAT constituye una transcripción parcial de la marca notoriamente conocida MERCK, ya que reproduce la mayor parte de su estructura; en consecuencia, se encuentra incurso en la prohibición de registro contenida en el artículo 136°, inciso h) de la Decisión 486; asimismo, causará dilución de la fuerza distintiva de la marca MERCK al ser utilizado el signo MERKAT para distinguir productos de la clase dieciséis que no son idénticos a los artículos de la clase cinco que distingue la marca notoria MERCK; razón por la cual, el Tribunal del Indecopi debió denegar el registro de la marca solicitada. **TERCERO:** El Vigésimo Sexto Juzgado en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad en Temas de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la demanda, considerando que: **1)** los documentos que la empresa demandante presento en el procedimiento administrativo, no son suficientes para acreditar la notoriedad de la marca MERCK, no correspondiendo la aplicación del inciso h) del artículo 136 de la Decisión 486; **2)** del examen comparativo entre las marcas en cuestión, se llega a determinar que desde el punto de vista fonético las denominaciones MERKAT y MERCK, si bien comparten las tres primeras letras (MER), sin embargo, siendo la sílaba tónica en MERKAT la última (KAT) y no MER, ello desvirtúa la supuesta semejanza entre dichas letras; y en el caso de la comparación de la marca MERKAT con MERCK SERONO, resulta evidente la diferencia fonética, no pudiéndose desmembrar las citadas denominaciones en búsqueda de semejanzas, pues el consumidor percibe los signos en su conjunto; **3)** comparados los signos desde el aspecto visual, se verifica que los mismos difieren en este aspecto, pues generan impresiones visuales de conjunto diferentes; **4)** considerando la interrelación de los productos que distinguen las marcas en cotejo, la comparación de los signos y el grado de atención del consumidor de productos de la clase dieciséis de la nomenclatura oficial, se desprende la presencia de diferentes gráficas, figurativas y fonéticas entre los signos confrontados que hacen posible la coexistencia de las marcas en cuestión sin generar riesgo de confusión. **CUARTO:** La Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista, de fecha catorce de abril de dos mil diecisiete, obrante a folios mil ciento doce, resuelve: confirmar la sentencia apelada, que declara infundada la demanda, considerando que: **1)** a nivel administrativo el demandante no logró acreditar la condición de notoriedad de la marca. A nivel judicial, en la segunda instancia el demandante



## CONTACTOS:



970 654 217

<https://wa.link/otqcgj>

E-mail: [asesorias@mastertax.pe](mailto:asesorias@mastertax.pe)

[www.mastertax.pe](http://www.mastertax.pe)

SÍGUENOS EN NUESTRAS REDES MASTER TAX

