

<sup>5</sup> Ver página 152 del expediente principal.

<sup>6</sup> Debe indicarse, que OSINERGMIN de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3° de la Ley N° 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos; en los artículos 27° y 52° literal v), de su Reglamento General aprobado por Decreto Supremo N° 054-2001-PCM y en el artículo 22°, inciso i) del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, aprobado por Decreto Supremo N° 009-93-EM, tiene el encargo de regular las Tarifas de los Costos de Conexión a la Red de Distribución Eléctrica.

C-1788878-18

### CASACIÓN N° 10814-2016 LIMA

El contribuyente podrá deducir como gasto, para el cálculo del impuesto a la renta, las participaciones derivadas de un contrato de asociación en participación en la que tenga la calidad de asociante, siempre que cuente con el respectivo comprobante de pago como documento sustentatorio, de conformidad con el artículo 37 y el literal j) del artículo 44 del Decreto Legislativo N° 774 – Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, siete de mayo de dos mil dieciocho.

#### TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. I. VISTA:

La causa número diez mil ochocientos catorce – dos mil dieciséis, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos Pariona Pastrana, Arias Lazarte, Vinatea Medina, Toledo Toribio y Cartolin Pastor; de conformidad con el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia: **II. MATERIA DEL RECURSO:** Es de conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación de fecha veinte de mayo de dos mil dieciséis<sup>1</sup>, interpuesto por el **Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, contra la sentencia de vista recaída de fecha veintinueve de abril de dos mil dieciséis<sup>2</sup>, que dispuso lo siguiente: **a)** Confirmar en parte la sentencia de fecha treinta de octubre de dos mil catorce<sup>3</sup>, el extremo que declaró infundada la demanda respecto de los reparos vinculados con aportaciones voluntarias; y **b)** revocarla en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a los reparos vinculados con la atribución de utilidades, y reformándola en ese extremo, declarar fundada la demanda, en consecuencia, nula de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07527-3-2010 y la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT en dicho extremo. **III.**

**ANTECEDENTES DEL PROCESO: 3.1. De lo actuado en la vía administrativa** Conforme se aprecia de lo actuado en el expediente acompañado: 1) Mediante el Requerimiento N° 00063883, de fecha dos de septiembre de dos mil cuatro<sup>4</sup>, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (**en adelante Sunat**) requirió a Consettur Machupicchu Sociedad Anónima Cerrada (**en adelante Consettur**) sustentar por escrito, con el argumento legal y la documentación sustentatoria respectiva, las observaciones detalladas en el Anexo 1 adjunto<sup>5</sup>. Entre otros temas, la Administración Tributaria señaló que la empresa contribuyente registró como gastos, en la Subcuenta 638 'Servicio de Contrato y colaboración empresarial', las atribuciones de utilidades conforme el detalle allí recogido<sup>6</sup>; sin embargo, esta empresa únicamente habría cumplido con exhibir la factura correspondiente a las atribuciones efectuadas a Entramur Waynapicchu Sociedad Anónima, por lo que los gastos registrados por la contribuyente por el valor de trescientos treinta y nueve mil trescientos treinta y ocho con 70/100 soles (S/ 339,338.70) no serían deducibles al no encontrarse sustentados en comprobantes de pago emitidos de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT. 2) Como resultado del procedimiento de fiscalización seguido contra Consettur, se emitieron los siguientes valores tributarios, consignándola como contribuyente: • Resolución de Determinación N° 092-003-0000515, de fecha treinta de septiembre de dos mil cuatro<sup>7</sup>, respecto del ejercicio dos mil dos, en cuanto al impuesto a la renta (IR), "[p]or gastos ajenos al giro del negocio y/o necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta por deducciones a la Renta. Por deducciones a la Renta Imponible sin contar con los comprobantes de pago respectivos", estableciendo una deuda total de sesenta y siete mil cuatrocientos catorce con 00/100 soles (S/ 67,414.00). • Resolución de Determinación N° 092-003-0000516, de fecha treinta de setiembre de dos mil cuatro<sup>8</sup>, respecto del período tributario mayo de dos mil dos, en cuanto al impuesto general a las ventas (IGV), por "[r]eparos al crédito fiscal. Por gastos ajenos al giro del negocio", estableciendo una deuda total de tres mil doscientos once con 00/100 soles (S/ 3,211.00). • Resolución de Determinación N° 092-003-0000517, de fecha treinta de setiembre de dos mil cuatro<sup>9</sup>, respecto del período tributario julio de dos mil dos, en cuanto al IGV, por "[r]eparos al crédito fiscal. Por gastos ajenos al giro del negocio", estableciendo una deuda total de tres mil

doscientos veinte con 00/100 soles (S/ 3,220.00). • Resolución de Multa N° 092-002-0000644, de fecha treinta de setiembre de dos mil cuatro<sup>10</sup>, respecto del ejercicio dos mil dos, en cuanto al IR, al haber incurrido en la infracción de "[n]o incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria", por el monto total de ciento nueve mil trescientos siete con 00/100 soles (S/ 109,307.00). • Resolución de Multa N° 092-002-0000645, de fecha treinta de setiembre de dos mil cuatro<sup>11</sup>, respecto del período tributario mayo de dos mil dos, al haber incurrido en la infracción "[l]levar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat", por el monto total de mil ochocientos ochenta y cinco con 00/100 Soles (S/ 1,885.00). • Resolución de Multa N° 092-002-0000646, de fecha treinta de setiembre de dos mil cuatro<sup>12</sup>, respecto del período tributario mayo de dos mil dos, en cuanto al IGV, al haber incurrido en la infracción de "[n]o incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria", por el monto total de mil seiscientos ocho con 00/100 soles (S/ 1,608.00). • Resolución de Multa N° 092-002-0000647, de fecha treinta de setiembre de dos mil cuatro<sup>13</sup>, respecto del período tributario julio de dos mil dos, en cuanto al IGV, al haber incurrido en la infracción de "[n]o incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria", por el monto total de mil seiscientos once con 00/100 soles (S/ 1,611.00). 3) Siendo así, con fecha treinta de noviembre de dos mil cuatro, Consettur interpuso recurso de reclamación<sup>14</sup> contra las Resoluciones de Determinación N.ºs 092-003-0000515, 092-003-0000516 y 092-003-0000517, y las Resoluciones de Multa N.ºs 092-002-0000644, 092-002-0000645, 092-002-0000646 y 092-002-0000647. 4) Mediante la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT, de fecha cinco de agosto de dos mil cinco<sup>15</sup>, la Intendencia Regional de Cusco de la Sunat declaró fundada en parte la reclamación interpuesta por Consettur; en consecuencia, dispuso modificar la Resolución de Determinación N° 092-003-0000515 y la Resolución de Multa N° 092-002-0000644 en cuanto a los conceptos 'Omisión/Multa'; mantener en todos sus extremos las Resoluciones de Determinación N.ºs 092-003-0000516 y 092-003-0000517, así como las Resoluciones de Multa N.ºs 092-002-0000645, 092-002-0000646 y 092-002-0000647; y ordenó proseguir con la cobranza según la liquidación aprobada. 5) Ante ello, no encontrándose de acuerdo con dicha decisión, el seis de setiembre de dos mil cinco Consettur interpuso recurso de apelación<sup>16</sup> contra la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT. 6) Es así que el Tribunal Fiscal, a través de la Resolución N° 07527-3-2010, de fecha veinte julio de dos mil diez<sup>17</sup>, dispuso lo siguiente: **a)** Revocar la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT en los extremos referidos a los reparos a los gastos por los consumos en las reuniones de directorio, gastos sustentados con recibos por honorarios emitidos por Luis Vilca Ochoa, Ramiro del Castillo Gordillo y Moisés Huallpamayta Maras, así como al reparo al crédito fiscal de la Factura N° 002-1012, emitida por Rosa Luz Rincón Sanoni, por la sanción impuesta mediante la Resolución de Multa N° 092-002-0000644, y por la aplicación del régimen de gradualidad y cálculo de intereses contenido en la Resolución de Multa N° 092-002-0000645, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en esta resolución; y **b)** confirmar la resolución administrativa apelada en lo demás que contiene. **1.2. De lo actuado en sede judicial 1) Objeto de la pretensión demandada** Mediante el escrito de fecha dieciocho de marzo de dos mil once<sup>18</sup>, subsanado por el escrito presentado el nueve de junio de dos mil once<sup>19</sup>, Consettur planteó como pretensión que se declare la nulidad de la Resolución N° 07527-3-2010, en el extremo que dispuso confirmar la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT, en el cual se dilucidó sobre los reparos por aporte voluntario y por atribución de utilidad sin comprobante de pago que la sustente, y otorgada por mayor monto. En cuanto al reparo relacionado con la atribución de utilidad sin un comprobante de pago que la sustente, la empresa demandante alegó que de la interpretación conjunta del artículo 37 y el literal j) del 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 1 de la Ley de Comprobantes de Pago, el artículo 1 y el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de los Comprobantes de Pago, la obligación de emitir comprobantes de pago se encuentra limitada a situaciones de transferencia de bienes y prestaciones de servicios (supuesto en el que entrarían, para fines tributarios, las entregas en uso de bienes). Atendiendo a esta interpretación, indicó que el inciso 1 del artículo 6 del Reglamento de los Comprobantes de Pago se encuentra referido exclusivamente a supuestos de entrega de bienes, siendo que en el literal a) de esta norma se regulan los supuestos de entrega en propiedad, como la compraventa, la

donación y la dación en pago, así como operaciones similares; mientras que en el literal b) se regulan las entregas en uso de bienes, aplicable, en general, a “todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien”, lo cual queda afirmado mediante la mención expresa de la cesión en uso, el arrendamiento y el usufructo. Por lo tanto, aseveró que la operación de entrega de dinero correspondiente a utilidades de un negocio efectuado mediante un contrato de asociación en participación no se encuentra comprendida en el ámbito de aplicación del numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de los Comprobantes de Pago, pues la misma no constituye una entrega de bien ni en propiedad ni en uso, sino un simple traspaso de dinero. Anotó, además, que el dinero no constituye un ‘bien’ para los efectos de las normas reseñadas dado que si fuera así no existiría la operación de compraventa pues la misma constituiría un tipo de permuta (cambio de un bien por otro); añadiendo que si se otorga la condición de bien al dinero dicha entrega debería regularse en el inciso 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago; sin embargo, según expresó, bajo esa interpretación la operación de compraventa no resultaría posible por lo que no tendría sentido que se haya incluido en dicho numeral. De ahí que señaló que la aplicación del artículo 6 del Reglamento de los Comprobantes de Pago implica que Empresa Municipal de Transportes Turísticos Macchupichu Sociedad Anónima (asociado) (**en adelante Tramusa**) debió emitir, como efectivamente lo hizo, comprobantes de pago por las entregas de buses aportados a la demandante (asociante) en el marco del contrato de asociación en participación; no obstante, el mencionado reglamento no exigiría la emisión de comprobantes de pago por la atribución de las utilidades del negocio pues esta no constituye una entrega de bienes ni prestación de servicios. En este sentido, concluyó que resulta claro que el Tribunal Fiscal pretende exigir a su empresa la acreditación de un gasto mediante un comprobante de pago cuya emisión no es exigida por ninguna norma legal ni reglamentaria, por lo que la actuación aprobada en su contra resultaría ilegal y violatoria de sus derechos. **2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia** Mediante

sentencia contenida en la resolución número once, de fecha treinta de octubre de dos mil catorce<sup>20</sup>, el Vigésimo Tercer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infundada la demanda. Con relación al reparo por atribución de utilidades sin comprobante de pago, la Judicatura, consideró que en el literal k) del artículo 14 del Decreto Legislativo N° 774 – Ley del Impuesto a la Renta se establece que son sujetos a dicho impuesto las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, *joint ventures*, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes; asimismo, tuvo en cuenta que el artículo 440 de la Ley General de Sociedades dispone que el contrato de asociación en participación es aquel por el cual una persona denominada asociante concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución. Atendiendo a lo anterior manifestó que del análisis del artículo 1 de Decreto Ley N° 25632 – Ley de Comprobantes de Pago, así como de los artículos 1 y 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, infirió que la asociación en participación está obligada a otorgar comprobantes de pago por actos derivados del contrato celebrado con los asociados por toda operación en la que se transfiera la propiedad de un bien o se otorgue el uso. Asimismo, en mérito al examen de los medios probatorios, el órgano jurisdiccional afirmó que según el Contrato de Asociación en Participación suscrito entre la demandante (el asociante) y Tramusa (la asociada) se acordó: “**CUARTA: APORTES DE LA ASOCIADA. LA ASOCIADA contribuirá con EL ASOCIANTE a la explotación comercial de LA CONCESIÓN aportando el uso de seis (6) vehículos, que se encuentran detallados en el Anexo I del presente contrato, los que se utilizarán para brindar el servicio de transporte público de pasajeros en la ruta ‘Agua Calientes-Machupicchu’.** Los vehículos dados en uso deberán ser conducidos por choferes calificados y deben contar con una tripulación idónea (...);” y que se estipuló: “**SEPTIMA: DE LA DETERMINACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS DEL CONTRATO: 7.1. Las partes acuerdan que LA ASOCIADA, participará exclusivamente en las utilidades que puedan generarse de la explotación de los seis (6) vehículos detallados en el Anexo I, que serán empleados para brindar el servicio público de transporte en la concesión de ruta ‘Agua Calientes- La participación correspondiente a la Asociada ascenderá al 95% de las utilidades que puedan generar los (06) vehículos (...) antes del Impuesto a la Renta’.** Por consiguiente, concluyó que la demandante registró como gasto en la Subcuenta 638 ‘Servicio de Contrato y Colaboración Empresarial’ la atribución de utilidades a favor de Tramusa, esto es, que como consecuencia del aporte realizado (cesión en uso

de seis vehículos) recibiría como contraprestación un porcentaje de las utilidades, operación que a tenor de lo regulado en el literal b) del numeral 1.1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobante de Pago, debía emitirse el respectivo comprobante de pago, lo que no sucedió, implicando que dicho gasto no pueda ser deducido en virtud de lo ordenado en el literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, determinó que la resolución administrativa en este extremo no adolece de causal de nulidad alguna. **3) Fundamentos de la sentencia de vista** Ante el recurso de apelación interpuesto por Consettur, con fecha dieciocho de noviembre de dos mil catorce<sup>21</sup>, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista recaída en la resolución número diecinueve, de fecha veintinueve de abril de dos mil dieciséis<sup>22</sup>, confirmó en parte la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda respecto de los reparos vinculados con aportaciones voluntarias; la revocó en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a los reparos vinculados con la atribución de utilidades, y reformándola, declaró fundada la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07527-3-2010 y la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT en dicho extremo. Con relación al reparo vinculado con la atribución de utilidades, la Sala Superior tomó en consideración lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Marco de Comprobantes de Pago, aprobada por el Decreto Ley N° 25632, que establece que están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza; así, refirió que la norma precisa que esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación de servicios no se encuentre afecta a tributos. Asimismo, indicó que según el artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 07-99-SUNAT, se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso. De este marco normativo, la Sala de Mérito consideró que tratándose de bienes muebles, solo su transferencia de propiedad o entrega en uso estará supeditada a la entrega de comprobantes de pago, de forma tal que si la operación no se enmarca como una transferencia de bienes, en estricto, no existirá la obligación del contribuyente de emitir comprobantes de pago. Asimismo, afirmó que la obligación en cuestión se produce cualquiera sea su denominación, las características o las obligaciones asumidas por las partes contratantes respecto de una transferencia de bienes. Por lo tanto, según la instancia de mérito, para determinar la obligación o no de la demandante de emitir comprobantes de pago en el presente caso, debía analizarse previamente la naturaleza del negocio jurídico que lo originó y el objeto de la misma. Así, expresó que los reparos efectuados por la Administración Tributaria se refieren a la atribución de utilidades realizada por la demandante a favor de Tramusa por el importe de trescientos treinta y nueve mil trescientos treinta y ocho con 70/100 soles (S/ 339,338.70), en virtud del contrato de asociación de participación del uno de octubre de dos mil dos. Al respecto, señaló que los contratos de asociación en participación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 440 de la Ley N° 26887, son contratos en virtud de los cuales una persona (asociante) concede a otra u otras personas (asociado) una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios a empresas del asociante, a cambio de determinada contribución. En cuanto a las utilidades del contrato de asociación, indicó que conforme lo señala el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT, el asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del impuesto a la renta y el asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda. De lo antes expuesto, la Sala Superior coligió que los contribuyentes del impuesto a la renta se encontrarán obligados a emitir comprobantes de pago por los resultados de los contratos de asociación en participación, siempre que estos califiquen como bienes. Sobre el particular, anotó que la Ley del Impuesto General a las Ventas, aplicable supletoriamente al caso de autos, define en su artículo 3 a los bienes muebles como “*los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes*”; precisando que en el numeral 8 del artículo 2 de su reglamento se establece que no califican como bienes muebles la moneda nacional, la moneda extranjera ni cualquier documento representativo de estos. Por lo tanto, concluyó que las participaciones de los contratos de asociación en participación, expresados en dinero, no califican como bienes muebles, y en ese sentido, no son susceptibles de generar a los contribuyentes del impuesto a la renta la obligación de emitir comprobante de pago. **IV. RECURSO DE CASACIÓN:** Mediante la resolución de fecha diecisiete de

marzo de dos mil diecisiete<sup>23</sup>, se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por el representante del Tribunal Fiscal, a través del cual se denunciaron las siguientes infracciones normativas: **a) Inaplicación del artículo 37 y del literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta** Alega que en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se establecen los conceptos que no dan lugar a la obligación de emitir comprobantes de pago, entre los que no se encuentra la entrega de utilidades; por ende, asevera que para que la participación en utilidades sea deducible como gasto por la empresa asociante, resulta necesario que lo acredite con la exhibición del comprobante de pago que emita su asociado por dicho concepto. **b) Interpretación errónea del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT** Señala que la Sala de Mérito interpretó erróneamente la norma citada, ya que no tuvo en cuenta que si bien dicha norma señala que podrán ser deducibles las utilidades entregadas por la asociante a los asociados, ello no significa que no se tenga que sustentar debidamente la entrega de las mismas con la presentación del correspondiente comprobante de pago. Así, arguye que el Colegiado Superior no consideró que la propia demandante acreditó la entrega de utilidades a su asociado Entratur Waynapicchu Sociedad Anónima mediante la exhibición de una factura, por la suma de seiscientos ochenta mil seiscientos veintisiete con 59/100 soles (S/ 608,627.59), lo cual evidencia que la demandante sabía que en los casos de atribución de utilidades se tenía que emitir el comprobante de pago y cumplir con exhibir la respectiva factura a la Administración Tributaria a efectos de que pueda deducir el gasto sustentado con la misma. **V. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:** El Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, mediante el Dictamen N° 252-2018-MP-FN-FSTCA<sup>24</sup>, opina que se declare fundado el recurso de casación. **VI. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA: Primero: Del recurso de casación** 1.1. El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384 del Código Procesal Civil. 1.2. Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina: *"El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (...) a infracciones en el procedimiento"*<sup>25</sup>. Así, se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo<sup>26</sup>. 1.3. En ese sentido, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los 'fines esenciales' para los ha sido previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como se señala en el numeral antes anotado; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de aquellas. 1.4. De otro lado, corresponde mencionar, de manera preliminar, que la función nomofiliática 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, y procurando, conforme se menciona en el artículo 384 del Código Procesal Civil, su adecuada aplicación al caso concreto. **Segundo: Cuestión fáctica asentada en sede judicial** Es necesario anotar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial, por lo que habiéndose precisado el propósito del recurso de casación y a efectos de verificar la adecuada aplicación del derecho objetivo en el presente caso, se procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso: 1) El cuatro de noviembre de dos mil dos, Consettur (asociante) celebró un Contrato de Asociación en Participación<sup>27</sup> con la Tramusa (asociada), para la explotación comercial de la concesión de la ruta de transporte urbano 'Aguas Calientes - Machupicchu', cuyo titular es el asociante y para lo cual la asociada contribuyó con el uso de seis (6) vehículos a cambio de la participación en la utilidad que pueda generar el negocio. 2) A través del Requerimiento N° 00063883, de fecha dos de septiembre de dos mil cuatro<sup>28</sup>, la Sunat solicitó a Consettur que sustente, entre otros, el gasto registrado por el valor de trescientos treinta y nueve mil trescientos treinta y ocho con 70/100 soles (S/ 339,338.70) en la Subcuenta 638 'Servicio de Contrato y Colaboración Empresarial' por las atribuciones de utilidades; ante ello, la contribuyente no cumplió con exhibir la factura correspondiente a las atribuciones efectuadas a Tramusa, aunque sí lo hizo con relación a Entratur Waynapicchu Sociedad Anónima. 3) Posteriormente, la Sunat expidió los siguientes

valores tributarios, todos con fecha treinta de septiembre de dos mil cuatro, como resultado del referido procedimiento de fiscalización seguido contra Consettur: **a) Las Resoluciones de Determinación N.ºs 092-003-0000515, 092-003-0000516 y 092-003-0000517; y b) las Resoluciones de Multa N.ºs 092-002-0000644, 092-002-0000645, 092-002-0000646 y 092-002-0000647.** 4) Mediante la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT, de fecha cinco de agosto de dos mil cinco<sup>29</sup>, la Sunat declaró fundada en parte la reclamación interpuesta por Consettur, modificó la Resolución de Determinación N° 092-003-0000515 y la Resolución de Multa N° 092-002-0000644 (en cuanto a los conceptos 'Omisión/Multa'), y mantuvo en todos sus extremos las Resoluciones de Determinación N.ºs 092-003-0000516 y 092-003-0000517, y las Resoluciones de Multa N.ºs 092-002-0000645, 092-002-0000646 y 092-002-0000647. 5) Esta decisión administrativa fue revocada por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 07527-3-2010, de fecha veinte de julio de dos mil diez<sup>30</sup>, en los extremos referidos a los reparos a los gastos por los consumos en las reuniones de directorio, gastos sustentados con recibos por honorarios emitidos por Luis Vilca Ochoa, Ramiro del Castillo Gordillo y Moisés Huallpamayta Maras, así como al reparo al crédito fiscal de la Factura N° 002-1012, emitida por Rosa Luz Rincón Sanoni, por la sanción impuesta mediante la Resolución de Multa N° 092-002-0000644, y por la aplicación del régimen de gradualidad y cálculo de intereses contenido en la Resolución de Multa N° 092-002-0000645; y fue confirmada en lo demás que contiene. **Tercero: Cuestión en debate** Luego de haberse delimitado la situación fáctica del proceso, corresponde señalar que la cuestión controvertida del presente caso consiste en determinar si Consettur tenía o no la obligación de contar con un comprobante de pago, en la cantidad de trescientos treinta y nueve mil trescientos treinta y ocho con 70/100 soles (S/ 339,338.70), como documento sustentatorio de la participación que tuvo Tramusa en virtud al Contrato de Asociación en Participación que suscribieron ambas empresas el cuatro de noviembre de dos mil dos, con el fin de deducirlo como gasto para la determinación del impuesto a la renta (IR) del ejercicio dos mil dos. **Cuarto: Infracción normativa por inaplicación del artículo 37 y del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta** 4.1. El Tribunal Fiscal sostiene que el artículo 37 de la ley invocada establece los conceptos que no dan lugar a la obligación de emitir comprobantes de pago, entre los que no se encuentra la entrega de utilidades; y que por ende, para que la participación en utilidades sea deducible como gasto por la empresa asociante, resulta necesario que el contribuyente lo acredite con la exhibición del comprobante de pago que emita su asociado por dicho concepto, de acuerdo con el literal j) del artículo 44 de la misma ley. 4.2. En principio, la infracción normativa por inaplicación de una norma sustantiva se configura cuando el Juzgador omite aplicar una norma de derecho material específica que es necesaria para la solución del conflicto intersubjetivo de intereses. Sobre su concepto y alcances la jurisprudencia nacional ha establecido que *"[s]e entiende por inaplicación de una norma de derecho material cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y, que de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en la sentencia fuesen diferentes de las acogidas"*<sup>31</sup>. En un sentido estricto, Nelson Ramírez Jiménez expresa que la inaplicación de una norma *"hace referencia a aquella situación en la que al presupuesto de hecho, correctamente evaluado por el juzgador, se le deja de aplicar la consecuencia jurídica prevista en el sistema jurídico"*<sup>32</sup>. En esa línea, la jurisprudencia nacional ha señalado que *"(...) es preciso que entre la norma inaplicada y la base fáctica de la sentencia de mérito exista identidad, la cual a su vez supone adecuar ésta a la hipótesis contenida en la norma invocada"*<sup>33</sup>. 4.3. En su recurso de casación, el Tribunal Fiscal denuncia que la Sala Superior no habría aplicado el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774<sup>34</sup>, en el cual se determina que para obtener la renta neta se deducirán los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, expresándose seguidamente los supuestos que tendrían el carácter de gasto deducible en nuestro ordenamiento jurídico y las correspondientes excepciones para cada uno. 4.4. Por su parte, en el literal j) del artículo 44 de la misma ley<sup>35</sup> se reconoce que no son deducibles para la determinación de la renta imponible los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT<sup>36</sup>. 4.5. Entonces, de una interpretación conjunta y concordada del anotado marco legal, se tiene que los comprobantes de pago son un requisito necesario para sustentar un gasto deducible para el cálculo del IR en aquellos casos específicos en que exista la obligación de emitirlos, pues la propia ley reconoce algunos supuestos de gasto deducible cuyo pago no exige la emisión de este documento sustentatorio, como se evidencia, por caso, cuando se pagan las remuneraciones, se calculan depreciaciones, entre otros. 4.6. Pues bien, en el artículo 1 del Decreto Ley N° 25632<sup>37</sup> se

determina que todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza, están obligadas a emitir comprobantes de pago, obligación que prevalece incluso cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos. 4.7. Por su parte, en el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>38</sup>, de acuerdo con el texto vigente a la fecha de producidos los hechos objeto de análisis, se reconoce que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios; y en el artículo 2<sup>39</sup> se añade que solo se consideran comprobantes de pago a los que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en este reglamento. 4.8. Aunado a ello, en el inciso 1 del artículo 6 del mismo texto reglamentario<sup>40</sup> se precisa que se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso: **a)** Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad; y **b)** derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien. 4.9. Al respecto, de conformidad con el artículo 440 de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades<sup>41</sup>, el contrato de asociación en participación es aquel por el cual una persona, denominada *asociante*, concede a otra u otras personas, denominadas *asociados*, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del *asociante*, a cambio de una determinada contribución. 4.10. Ante la suscripción de este tipo de contratos asociativos, el Reglamento de Comprobantes de Pago también exige la expedición de estos documentos siempre que el acuerdo tenga como objeto otorgar el derecho de uso de un bien, vale decir, cuando el *asociado* entregue al *asociante* un bien para aprovecharlo en su negocio, de lo cual surgirá la obligación del *asociado* de emitir el respectivo comprobante de pago a cambio de la contraprestación pactada –participación–. 4.11. Siendo ello así, de conformidad con los hechos fijados por las instancias de mérito, Consettur y Tramusa celebraron un Contrato de Asociación en Participación por el cual esta última, como *asociada*, entregó a la demandante, como *asociante*, el uso de seis (6) vehículos a cambio de una participación en la utilidad que pudiera generar el negocio de la explotación comercial de la concesión de la ruta de transporte urbano ‘Aguas Calientes – Machupicchu’, cuyo titular era la accionante. 4.12. Por lo tanto, en mérito a esta operación comercial, se evidencia que Tramusa tenía la obligación de entregar a Consettur el respectivo comprobante de pago como sustento por el pago del derecho de uso de los referidos seis (6) vehículos, siendo inválida la posición de la recurrente en el sentido de que esta operación no generaría la obligación de emisión de comprobantes de pago, pues pretende desconocer las reglas previstas en el Decreto Ley N° 25632 y el Reglamento de Comprobantes de Pago, que expresamente reconocen esta obligación incluso ante la suscripción de contratos de asociación en participación. 4.13. Por otro lado, la Sala Superior sostuvo en la sentencia de vista que las participaciones expresadas en dinero que surgen de los contratos de asociación en participación no califican como bienes muebles, según el literal b) del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, y el numeral 8 del artículo 2 de su reglamento; por lo que no serían susceptibles de generar a los contribuyentes del IR la obligación de emitir comprobantes de pago. 4.14. En el literal b) del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF<sup>42</sup>, se dispone que para efectos de la aplicación del Impuesto General a las Ventas (IGV) son bienes muebles los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes. 4.15. A su vez, en el numeral 8 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF<sup>43</sup>, se establece que no están incluidos en el literal b) del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, entre otros, la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de estas. 4.16. Considerando este marco normativo, aplicado por la instancia de mérito para sustentar su fallo, esta Sala Superior considera que la interpretación que plantea la Sala Superior es incorrecta esencialmente por dos razones. La primera es que aplica una disposición legal que no guarda relación con el impuesto que sirvió para sustentar el reparo que ha venido discutiendo la demandante en este punto, vinculado con la atribución de utilidad

sin comprobante de pago que la sustente; en efecto, la Administración Tributaria aprobó este reparo contra el cálculo que la contribuyente hizo del IR respecto del ejercicio dos mil dos, y por ende, no tiene ninguna relación con las normas que rigen el IGV. 4.17. En este sentido, se aprecia que la Sala Superior aplicó los alcances de la ley y el reglamento que desarrollan el IGV para sostener que en tanto este impuesto no grava la transacción de bienes muebles como el dinero, no podía deducirse como gasto para el cálculo del IR; posición que resulta incoherente pues pretende aplicar el supuesto de excepción de un impuesto para extrapolarlo y utilizarlo en el cálculo de otro, criterio que, por lo demás, no ha merecido ninguna justificación previa por parte de la instancia de mérito. 4.18. En segundo lugar, como se ha hecho referencia anteriormente, en el artículo 1 del Decreto Ley N° 25632, que prueba las reglas que guían la obligación de emitir comprobantes de pago, se reconoce que esta obligación está desligada del hecho que la operación comercial representada en el comprobante de pago se encuentre afecta o no a algún tributo; en este sentido, para determinar si el contribuyente se encuentra obligado a emitir estos documentos, se debe recurrir, en primer término, a este dispositivo legal y, complementariamente, al Reglamento de Comprobantes de Pago. 4.19. Sin embargo, la Sala Superior analizó la obligación de emitir comprobantes de pago atendiendo a los supuestos de excepción del IGV –tributo que, como se ha señalado, no guarda relación con aquel que sirvió para imputar a la demandante el reparo objeto de controversia en este punto–, cuando se debió aplicar esencialmente el marco jurídico que regulaba la obligación de expedirlos, esto es, el Decreto Ley N° 25632 y el Reglamento de Comprobantes de Pago, los que –conforme ya ha sido expresado– exigían la obligación de emitirlos incluso ante el pago de atribuciones o participaciones en un contrato de asociación en participación. 4.20. En línea con todo lo expuesto, esta Sala Superior considera que el Tribunal Fiscal concluyó válidamente que Consettur no podía deducir como gasto un pago que no contaba con el respectivo comprobante de pago, pues ello significaba desconocer los efectos del literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, que exige contar con este documento sustentatorio con el fin de deducirlo, así como del artículo 37 de este mismo texto legal, que no contempla alguna excepción al respecto, debiendo, por tanto, ampararse este extremo del recurso de casación, pues la instancia de mérito habría inaplicado ambos dispositivos legales. **Quinto: Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT** 5.1. El Tribunal Fiscal sostiene que la Sala Superior no tuvo en cuenta que si bien la norma invocada señala que podrán ser deducibles las utilidades entregadas por la asociante a los asociados, ello no significa que no se tenga que sustentar debidamente la entrega de tales utilidades con la presentación del correspondiente comprobante de pago; así, asevera que no se consideró que la propia demandante acreditó la entrega de utilidades a su asociado Entratur Waynapicchu Sociedad Anónima mediante la exhibición de una factura, lo cual evidencia que aquella sabía que en los casos de atribución de utilidades se tenía que emitir el comprobante de pago y cumplir con exhibir la respectiva factura a la Administración Tributaria a efectos que pueda deducir el gasto sustentado con la misma. 5.2. En principio, estamos frente a la causal de interpretación errónea cuando el Juzgador acierta en la selección de la norma jurídica aplicable al caso planteado, pero se equivoca en la elaboración de sus deducciones y establece conclusiones a la norma no contenidas en ella. En ese sentido, la errónea interpretación se produce cuando “(...) existe una norma legal cuyo contenido o significado se presenta a distintas interpretaciones, y el tribunal al aplicarla, siendo aplicable al caso (pues si no lo es habría indebida aplicación) le da la que no corresponde a su verdadero espíritu. Es decir, esa interpretación errónea se refiere a la doctrina sostenida por el tribunal con motivo del contenido del texto legal y sus efectos, con prescindencia de la cuestión de hecho, o sea, sin discutir la prueba de los hechos y su regulación por esa norma”<sup>44</sup>. 5.3. Asimismo, la interpretación errónea de una norma de derecho material está referida a errores cometidos por el juzgador respecto al sentido o contenido de la norma general y abstracta que regule y establezca derechos y obligaciones, en función a los métodos interpretativos generalmente admitidos. Este apunte supone que independientemente de toda cuestión de hecho, se aplique la norma al caso litigado, pero con un sentido o alcance que realmente no le corresponde, constituyendo una infracción que se da estrictamente en la premisa mayor del silogismo judicial – norma jurídica general y abstracta– con independencia de la labor intelectual cumplida por el sentenciador cuando realiza la comparación entre las normas jurídicas y los hechos, por su parte establecidos de modo aislado<sup>45</sup>. 5.4. En este caso, la recurrente denuncia que la Sala Superior habría interpretado de manera errónea el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT<sup>46</sup>, que tiene el siguiente tenor: “El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o

costo, según corresponda". 5.5. El citado dispositivo reconoce que para el cálculo del IR, el *asociante* puede deducir como gasto o costo la participación que obtenga de un contrato de asociación en participación, sin hacer ninguna mención a si el contribuyente debe contar o no con el correspondiente comprobante de pago para poder deducir, con arreglo a ley, este concepto como gasto. 5.6. No obstante, de una interpretación sistemática y concordada de este dispositivo reglamentario con el artículo 37 y el literal j) del artículo 44 del Decreto Legislativo N° 774 – Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que resultaba necesario que el contribuyente (*asociante*) contase con el correspondiente comprobante de pago para efectos de poder deducir como gasto la participación del asociado pues, de lo contrario, no gozaba del derecho a utilizarlo con ese fin para el cálculo del IR. 5.7. Esta posición resulta congruente con la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF<sup>1</sup>, pues el análisis realizado precedentemente no ha creado tributos, establecido sanciones, concedido exoneraciones, ni extendido disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley, dado que se ha interpretado el reseñado marco normativo considerando el texto expreso que prevé, de cuyo contenido no resulta amparable el criterio asumido por la Sala Superior, el cual, por el contrario, pretende otorgarle un sentido distinto. 5.8. En efecto, la instancia de mérito aprobó una interpretación extensiva del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT cuando hizo alusión a que esta norma establecería una excepción a la obligación de emisión de comprobantes de pago en caso nos encontremos ante la ejecución de contratos de asociación en participación; sin embargo, en ninguno de sus enunciados se determina una limitación de esta naturaleza, con lo cual se soslaya el tenor de esta disposición reglamentaria, que únicamente reconoce la posibilidad de deducir como gasto o costo este concepto, pero sin referirse en ningún punto sobre la emisión de comprobantes de pago. 5.9. En atención a todo lo expuesto, esta Sala Suprema concluye que la norma invocada en este acápite fue interpretada erróneamente por la Sala Superior, pues le otorgó efectos que aquella no prevé, habiendo desconocido con ello lo previsto por el reseñado marco normativo compuesto por el artículo 37 y el literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; por consiguiente, también debe ampararse el recurso de casación en este extremo. **Sexto:** En virtud a todo lo expuesto, resulta fundado el recurso formulado por el Tribunal Fiscal por las causales invocadas, referidas a las infracciones normativas por inaplicación del artículo 37 y del literal j) del artículo 44 del Decreto Legislativo N° 774 – Ley del Impuesto a la Renta; y por interpretación errónea del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT; en consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, por los fundamentos expuestos, confirmar la sentencia apelada en este extremo de la demanda. **VII. DECISIÓN:** Por las consideraciones expresadas, de conformidad con el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, y en aplicación de lo establecido en el artículo 396 del Código Procesal Civil: **Declararon FUNDADO** el recurso de casación interpuesto el veinte de mayo de dos mil dieciséis, por el Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal; **CASARON** la sentencia de vista de fecha veintinueve de abril de dos mil dieciséis, en el extremo que revocó la sentencia apelada y, reformándola, declaró fundada la demanda en cuanto a los reparos vinculados con la atribución de utilidades, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07527-3-2010 y la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000224/SUNAT; y, actuando en sede de instancia, **CONFIRMARON** el extremo de la sentencia de primera instancia de fecha treinta de octubre de dos mil catorce, que declaró infundada la demanda en cuanto a dichos reparos; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial 'El Peruano'; y devolvieron los actuados; en el proceso seguido por Conssettur Machupicchu Sociedad Anónima Cerrada contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre nulidad de resolución administrativa. Interviene como **Juez Supremo ponente: Cartolin Pastor**. SS. PARIANA PASTRANA, ARIAS LAZARTE, VINATEA MEDINA, TOLEDO TORIBIO, CARTOLIN PASTOR

<sup>1</sup> Obrante a fojas 386 del expediente principal.

<sup>2</sup> Obrante a fojas 323 del expediente principal.

<sup>3</sup> Obrante a fojas 213 del expediente principal.

<sup>4</sup> Obrante a fojas 523 del expediente administrativo.

<sup>5</sup> Obrante a fojas 518 del expediente administrativo.

<sup>6</sup> El detalle que se incluye en este documento es el siguiente:

Empresa	Octubre	Noviembre	Diciembre	Total
Entratur Waynapicchu S.A.	313,452.24	225,871.29	69,304.06	608,627.59
Tramusa		212,046.23	127,292.47	339,338.70
<b>Total</b>	<b>313,452.24</b>	<b>437,917.52</b>	<b>196,596.52</b>	<b>947,966.29</b>

<sup>7</sup> Obrante a fojas 812 del expediente administrativo.

<sup>8</sup> Obrante a fojas 815 del expediente administrativo.

<sup>9</sup> Obrante a fojas 813 del expediente administrativo.

<sup>10</sup> Obrante a fojas 810 del expediente administrativo.

<sup>11</sup> Obrante a fojas 809 del expediente administrativo.

<sup>12</sup> Obrante a fojas 808 del expediente administrativo.

<sup>13</sup> Obrante a fojas 807 del expediente administrativo.

<sup>14</sup> Obrante a fojas 827 del expediente administrativo.

<sup>15</sup> Obrante a fojas 890 del expediente administrativo.

<sup>16</sup> Obrante a fojas 901 del expediente administrativo.

<sup>17</sup> Obrante a fojas 957 del expediente administrativo.

<sup>18</sup> Obrante a fojas 60 del expediente principal.

<sup>19</sup> Obrante a fojas 94 del expediente principal.

<sup>20</sup> Obrante a fojas 213 del expediente principal.

<sup>21</sup> Obrante a fojas 240 del expediente principal.

<sup>22</sup> Obrante a fojas 323 del expediente principal.

<sup>23</sup> Obrante a fojas 129 del cuaderno de casación.

<sup>24</sup> Obrante a fojas 144 del cuaderno de casación.

<sup>25</sup> De Pina, Rafael. (1940). *Principios de Derecho Procesal Civil*. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.

<sup>26</sup> Escobar Fornos, Iván. (1990). *Introducción al proceso*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis; p. 241.

<sup>27</sup> Obrante a fojas 328 del expediente administrativo.

<sup>28</sup> Obrante a fojas 523 del expediente administrativo.

<sup>29</sup> Obrante a fojas 890 del expediente administrativo.

<sup>30</sup> Obrante a fojas 957 del expediente administrativo.

<sup>31</sup> Casación N° 1800-96/La Libertad, publicada en el diario oficial 'El Peruano' el 28 de mayo de 1998.

<sup>32</sup> Como se cita en: Hinojosa Minguez, Alberto. *Comentarios al Código Procesal Civil*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica; p. 727.

<sup>33</sup> Casación N° 278-2000/Arequipa, publicada en el diario oficial 'El Peruano' el 26 de mayo de 2000, pág. 5422.

<sup>34</sup> Publicada en el diario oficial 'El Peruano' el 31 de diciembre de 1993.

<sup>35</sup> "Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...)

j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago".

<sup>36</sup> Publicada en el diario oficial 'El Peruano' el 24 de enero de 1999.

<sup>37</sup> Publicado en el diario oficial 'El Peruano' el 24 de julio de 1992.

"Artículo 1.- Están obligados de emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos".

<sup>38</sup> "Artículo 1.- DEFINICION DE COMPROBANTE DE PAGO

El comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios".

<sup>39</sup> "Artículo 2.- DOCUMENTOS CONSIDERADOS COMPROBANTES DE PAGO

Sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, los siguientes:

a) Facturas.

b) Recibos Por honorarios.

c) Boletas de venta.

d) Liquidaciones de compra.

e) Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras.

f) Los documentos autorizados en el numeral 6 del Artículo 4.

g) Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.

<sup>40</sup> "Artículo 6.- OBLIGADOS A EMITIR COMPROBANTES DE PAGO

Están obligados a emitir comprobantes de pago:

1. Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso:

a) Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.

b) Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien".

<sup>41</sup> Publicado en el diario oficial 'El Peruano' el 9 de diciembre de 1997.

"Artículo 440.- Contrato de asociación en participación

Es el contrato por el cual una persona, denominada asociante concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución".

<sup>42</sup> Publicado en el diario oficial 'El Peruano' el 15 de abril de 1999.

"Artículo 3.- DEFINICIONES

Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por: (...)

b) BIENES MUEBLES:

Los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes".

<sup>43</sup> Publicado en el diario oficial 'El Peruano' el 29 de marzo de 1994.

"Artículo 2.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente: (...)

8. BIENES NO CONSIDERADOS MUEBLES

*No están comprendidos en el inciso b) del Artículo 3º del Decreto la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de éstas: las acciones, participaciones sociales, participaciones en sociedades de hecho, contratos de colaboración empresarial, asociaciones en participación y similares, facturas y otros documentos pendientes de cobro, valores mobiliarios y otros títulos de crédito, salvo que la transferencia de los valores mobiliarios, títulos o documentos implique la de un bien corporal, una nave o aeronave.*

<sup>44</sup> Devis Echanía, Hernando. *Estudios de Derecho Procesal, Presente y Futuro de la Casación Civil*. P. 75.

<sup>45</sup> Guasp, Jaime. (1968). *Derecho Procesal Civil*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos; p. 836.

<sup>46</sup> Publicada en el diario oficial 'El Peruano' el 21 de marzo de 2000.

<sup>47</sup> **\*NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS**

*Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.*

*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*

*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.*

C-1788878-19

### CASACIÓN Nº 573-2017 LIMA

**Materia:** DERECHO A LA MOTIVACIÓN

*No se incurre en motivación insuficiente, cuando la Sala Superior ha cumplido con exponer las razones fácticas y jurídicas que determinaron la decisión final; razones, que provienen no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los hechos debidamente acreditados en el proceso.*

**BASE LEGAL:** Artículo 139 numerales 3 y 5 de la Constitución Política del Estado.

Lima, tres de septiembre de dos mil dieciocho.

**LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA: VISTA**, con el acompañamiento, en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los Señores Jueces Supremos: Pariona Pastrana – Presidente, Arias Lazarte, Vinatea Medina, Wong Abad y Toledo Toribio; de conformidad con el Dictamen Fiscal Supremo; producida la votación con arreglo a Ley, se ha emitido la siguiente sentencia: **I. MATERIA DEL RECURSO**

**DE CASACIÓN:** En el presente proceso de impugnación de resolución administrativa, es objeto de pronunciamiento el recurso de casación interpuesto por **Electro Sur Este Sociedad Anónima Abierta**, de fecha catorce de julio de dos mil dieciséis, obrante a fojas ochenta y ocho, contra la resolución de vista de fecha doce de mayo de dos mil dieciséis, obrante a fojas setenta y tres, que **confirmó** la resolución apelada de fecha once de mayo de dos mil quince, obrante a fojas treinta y tres, que declaró improcedente la demanda. **II. FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO:** Esta Sala Suprema mediante resolución de fecha veinticuatro de julio de dos mil diecisiete, obrante a fojas cincuenta y seis del cuaderno formado en este Tribunal Supremo ha declarado procedente el recurso de casación interpuesto por la **Electro Sur Este Sociedad Anónima Abierta**, por la causal de: **Infracción normativa del artículo 139 numerales 3 y 5 de la Constitución Política del Estado.** Alega que el auto de vista impugnado contiene una fundamentación que vulnera el contenido esencial del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que no se analizan los argumentos expuestos por la recurrente al interponer el recurso de apelación, se prescinde de lo expuesto en el Dictamen Fiscal Superior que opinó se revoque el auto apelado y se admita a trámite la demanda, y debido a que los argumentos expuestos por la Sala Superior son de orden civil. La instancia de mérito ha obviado que en materia contencioso administrativa rige el principio de favorecimiento del proceso, contenido en el numeral 3 del artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, en virtud del cual, ante cualquier duda razonable surgida al calificarse la demanda, se debe preferir dar trámite al proceso, es decir, que el Juez no podrá rechazar liminarmente la demanda. En este caso, el plazo para interponer la demanda (tres meses) venció el doce de abril de dos mil quince, el cual fue un día domingo, por lo que cabía entender el plazo hasta el día hábil siguiente, o sea, el trece de abril del mismo año, por tanto habiéndose presentado la demanda en esa fecha, debió considerarse dentro del plazo. Esta interpretación se sustenta en que el plazo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584 es de naturaleza procesal y no sustantiva, ya que regula el derecho de acción de los justiciables; en ese sentido, el plazo de tres meses es, en estricto, uno de prescripción y no de caducidad, y por ello no correspondía aplicar la regla contenida en el artículo 2007 del Código Civil, como hizo la Sala Superior. Inclusive si se aplicara el criterio privatista, la demanda debió ser admitida, pues de acuerdo con las normas del derecho común, el artículo 183 del Código Civil, establece en sus numerales 3 y 5 que el plazo cuyo última día sea

inhábil, vence el primer día hábil siguiente, razón por la cual la demanda presentada el trece de abril de dos mil quince se encontraba dentro del plazo y debió ser admitida. **III. CONSIDERANDO: Primero: Proceso Contencioso**

**Administrativo.** Conforme al artículo 148 de la Constitución Política del Perú, las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativo. Precisa Danós Ordóñez<sup>47</sup> que esta consagración constitucional del proceso contencioso administrativo cumple los objetivos siguientes: i) garantiza el equilibrio entre los poderes del Estado, pues permite que las decisiones de la administración pública, de cualquiera de los tres niveles de gobierno, puedan ser revisadas por el Poder Judicial; ii) refuerza el principio de legalidad que fundamenta a la administración pública, pues todo acto administrativo debe ceñirse al ordenamiento jurídico vigente, lo cual debe ser verificado por el Poder Judicial; iii) consagra el derecho de los administrados a cuestionar las decisiones administrativas ante el órgano judicial competente, lo cual satisface el derecho a la tutela judicial efectiva; iv) establece una tática reserva constitucional para que el control jurisdiccional de los actos administrativos exclusivamente a través del proceso contencioso administrativo; v) no existen normas que excluyan a los actos administrativos del control jurisdiccional. Según Huapaya Tapia<sup>48</sup>, *“Precisamente, 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:** Bajo ese orden de exposición, y en mérito a lo reconocido en el artículo 45 de la Carta Fundamental, la Administración Pública ejerce poder con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen, evitándose con ello la proscripción de la arbitrariedad y del abuso del poder; a partir de ello, el Poder Judicial ejerce control jurídico sobre los actos de aquella. Por su parte, el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo Nº 013-2008-JUS<sup>49</sup>, indica que la finalidad de la acción contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo prevista en el artículo 148 de la Constitución Política es el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Como se observa, el proceso contencioso administrativo surge como la manifestación del control judicial que debe existir sobre las actuaciones de las entidades administrativas, entre ellas, los actos administrativos, el silencio administrativo y las actuaciones materiales administrativas, protegiendo al administrado frente a errores, de forma y de fondo, que pueden cometerse al interior de un procedimiento administrativo.

**Tercero: Demanda: Pretensión y fundamentos.** A través de la demanda de autos, Electro Sur Este Sociedad Anónima Abierta sostiene como *pretensión principal* que se declare la nulidad de la **Resolución del Tribunal Apelaciones de Sanciones en Temas de Energía y Minería OSINERGMIN Nº 393-2014/TASTEM-S1**, de fecha diecinueve de diciembre de dos mil catorce, en el extremo que confirma la Resolución Nº 1643-2014, de fecha veintinueve de septiembre de dos mil catorce, que lo sancionó con doce punto cero tres unidades impositivas tributarias (12.03 UIT). **Cuarto:** Como fundamentos de la demanda, indica la demandante que la resolución administrativa impugnada se ha limitado al cálculo de porcentajes y, en función a ellos, ha estimado sanciones pecuniarias su contra; pues lejos de pronunciarse sobre la confiabilidad de la base de datos respecta a los demás alimentadores de media tensión, se restringe a una muestra aleatoria que termina afectándolo gravemente. Prueba de ello son los cuadros elaborados por Osinermig en su Informe Técnico Nº GFE-UDAP-20-2014. **Quinto: Resoluciones Expedidas en Sede de Instancia: Decisiones y Fundamentos.** El Juez de primera instancia, mediante resolución número uno, ha declarado improcedente en parte la demanda, sosteniendo básicamente que de acuerdo al artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, la demanda deberá ser interpuesta dentro de los siguientes plazos: *“(…) 1. Cuando el objeto de la impugnación sean las actuaciones a que se refieren los numerales 1, 3, 4, 5 y 6 del artículo 4 de esta Ley, el plazo será de tres meses a contar desde el conocimiento o notificación de la actuación impugnada, lo que ocurra primero”*. En tal sentido, siendo que la resolución que agota la vía administrativa (Resolución Nº 393-2014/TASTEM-S1) fue notificada a la parte demandante el **doce de enero de dos mil quince**, fecha a partir de la cual empieza a computarse el plazo de tres meses para interponer su demanda contenciosa administrativa, en mérito a ello el demandante tenía plazo para interponer dicha demanda hasta el **doce de abril de dos mil quince**, de lo contrario acarrearía la caducidad de su derecho. Posteriormente y vencido el plazo señalado, el demandante presentó su demanda el trece de abril de dos mil quince, cuando su derecho ya ha caducado. **Sexto:** En segunda instancia, la Sala Superior ha confirmado la decisión antes indicada, argumentando en esencia que de conformidad con el