

1039

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

5/12/14

**Sumilla:** El responsable y obligado al pago del Impuesto General a las Ventas es Petróleos del Perú Sociedad Anónima, porque aún cuando no realizó el hecho imponible, el artículo 7, numeral 7.8 del Decreto Ley N° 22774 le impone asumir las prestaciones integrantes de la obligación principal; por lo tanto, es quien se encuentra obligado a cancelar dicho tributo, por la importación de bienes de capital e insumos que realiza Savia Perú Sociedad Anónima y, deducirlo como gasto para la determinación de su Impuesto a la Renta Neta.

Lima, catorce de junio  
de dos mil dieciséis.-

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE  
LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.-**

**VISTA** la causa número catorce mil setecientos ochenta y cinco - dos mil catorce; con el acompañado en siete tomos; de conformidad en parte con el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los Jueces Supremos Lama More - Presidente, Vinatea Medina, Rueda Fernández, Toledo Toribio y Malca Guaylupo; producida la votación con arreglo a ley, se ha emitido la siguiente sentencia:

**I.- MATERIA DE LOS RECURSOS:**

Se trata de los recursos de casación interpuestos por: **(i)** El Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, de fecha doce de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas mil cuarenta y cinco; **(ii)** El Procurador Adjunto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT de fecha diecisiete de setiembre de dos mil catorce; obrante a fojas mil ciento nueve, contra la sentencia de vista de fecha veintiséis de agosto de dos mil catorce, obrante a fojas ochocientos noventa y seis, que confirma la sentencia apelada de fecha once de julio de dos mil trece, obrante a fojas cuatrocientos ochenta y tres, aclarada por resolución de fecha quince de julio de dos mil trece, obrante a fojas cuatrocientos noventa y cuatro, que declaró fundada la demanda, en consecuencia nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17619-1-2012 del veintitrés de octubre de dos mil doce en el extremo referido a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los

SENTENCIA  
CASACION N° 14785 - 2014  
LIMA

períodos enero a diciembre del ejercicio fiscal dos mil seis, y nulas las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0022325 a 012-003-0022335 y 012-003-0022349, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0017034 a 012-002-0017045, y ordena a las demandadas restituir el derecho de la actora al uso del crédito fiscal reparado por la SUNAT.

II.- FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HAN DECLARADO PROCEDENTES LOS RECURSOS:

2.1. Mediante resolución de fecha veintiséis de enero de dos mil quince, obrante a fojas trescientos cincuenta y ocho del cuaderno de casación, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el Procurador Adjunto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT por las causales siguientes: a) **Infraacción normativa por interpretación errónea de los artículos 7 numerales 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774 y 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto selectivo al Consumo.** La parte recurrente alega que de la interpretación sistemática, razonable y conjunta de los mencionados artículos se puede concluir que establecen un régimen tributario especial que impide que los contratistas utilicen como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que anteriormente pagó y dedujo Petróleos del Perú Sociedad Anónima (Petroperú) como gasto para la determinación de su Renta Neta y, por tanto, para la aplicación de su Impuesto a la Renta; Impuesto General a las Ventas que Petróleos del Perú Sociedad Anónima (Petroperú) pagó y paga por la importación de bienes de capital e insumos realizada por los contratistas, conforme a lo dispuesto por el artículo 7.8 del Decreto Ley N° 22774; y, b) **Infraacción normativa del artículo 1357 del Código Civil y el artículo 62 de la Constitución Política del Estado.** La parte recurrente sustenta en que se habría introducido una cuestión absolutamente impertinente para resolver la controversia: el supuesto carácter de contrato-ley con que califica al contrato

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

que vincula a SAVIA PERÚ Sociedad Anónima y PETROPERÚ Sociedad Anónima; toda vez que, en la sentencia de vista, además de calificarse dicho contrato como un supuesto contrato-ley, y de aplicar por tal razón las normas impertinentes mencionadas, la Sala Superior insiste en invocar reiteradamente el referido contrato, a pesar de que sus cláusulas no son las que dan origen al régimen tributario especial que resulta aplicable para la solución del presente caso. Ni el Código Civil ni la Constitución Política del Estado contienen norma alguna que establezca si Savia puede o no usar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que anteriormente Petróleos del Perú Sociedad Anónima (Petroperú) pagó –por las importaciones de bienes de capital e insumos de SAVIA PERÚ Sociedad Anónima- y que además dedujo como gasto para la determinación de su Renta Neta, y por lo tanto para la aplicación de su Impuesto a la Renta. Con todo, como quiera que el régimen tributario especial, aplicable a la solución del presente caso en concreto, se encuentra en el artículo 7 numerales 7.1, 7.8 y 7.10 del Decreto Ley referido, concordado con el artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se verifica que la discutida naturaleza jurídica del referido contrato resulta impertinente para solucionarla. Advirtiendo que la causal denunciada se sustenta básicamente en que la controversia del caso es determinar si Savia Perú Sociedad Anónima (Savia) podría utilizar válidamente o no, como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas que anteriormente dedujo Petróleos del Perú Sociedad Anónima (Petroperú), como gasto para la determinación de su Renta Neta, y por tanto, para la aplicación del Impuesto a la Renta, empero, la sentencia de vista introduce una cuestión absolutamente impertinente al caso, como es el supuesto carácter de contrato-ley con que califica el contrato de Savia Perú Sociedad Anónima y Petróleos del Perú Sociedad Anónima, y haber introducido normas impertinentes al caso, como son los artículos 1357 del Código Civil y 62 de la Constitución Política del Estado; habiendo precisado la parte recurrente la incidencia en la decisión, pues en el considerando décimo

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

comisión de una infracción; procedimiento que debe cumplir con las formalidades necesarias que exige la ley para que el acto emitido sea válido, el mismo que también debe contener la motivación y fundamentación del funcionario o entidad competente, por los cuales se decide otorgar o denegar el derecho solicitado, o aplicar la sanción correspondiente a la infracción cometida. A raíz de ello, nace el proceso contencioso administrativo, cuya finalidad se encuentra destinada a revisar, en sede judicial, los actos que se emiten en dicho procedimiento administrativo, ya sea porque se omitieron las formalidades establecidas o porque la decisión del funcionario no se encuentra ajustada a derecho.

1.2. El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 – Ley que regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS<sup>1</sup>, indica que la finalidad de la acción contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Estado 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.

**SEGUNDO: ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**2.1. DEMANDA**

Según el escrito de demanda obrante a fojas doscientos dos, la demandante SAVIA PERÚ Sociedad Anónima, propone como: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17619-1-2012

<sup>1</sup> Artículo 1.- Finalidad. La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad 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. Para los efectos de esta Ley, la acción contencioso administrativa se denominará proceso contencioso administrativo.

**SENTENCIA  
CASACION N° 14785 - 2014  
LIMA**

efecto de la determinación de su Impuesto a la Renta, razón por la cual emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0022325 a 012-003-0022335, 012-003-0022349 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0017034, 012-002-0017035 a 012-002-0017045, por reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, ya que estaban originados en el impuesto pagado por Petroperú por las operaciones de importación de bienes, realizada en virtud del Decreto Ley N° 22774 y el "Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B".

**3.2.** En ese sentido, la controversia radica en determinar si Savia es el deudor tributario del Impuesto General a las Ventas, dada su calidad de contribuyente importador de bienes afectos, que conforme lo establece el artículo 9 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 tiene derecho al crédito fiscal derivado del Impuesto General a las Ventas pagado por sus importaciones de bienes de capital e insumos, no obstante que de acuerdo al referido contrato, dicho monto fue pagado por Petroperú; o como afirman las co-demandadas, Savia no tiene derecho al crédito fiscal en la medida que el artículo 7.8 del Decreto Ley N° 22774, que aprobó las Bases Generales para Contratos Petroleros en Operaciones de Exploración, autorizó a Petroperú a deducir el Impuesto General a las Ventas pagado por esas importaciones, como gasto para la determinación de su propia renta, lo que excluía la posibilidad de que Savia pudiera aplicar el monto abonado como crédito fiscal a su favor, estando a lo expresamente señalado en el artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. El análisis de este debate jurídico lo abordaremos con arreglo a la doctrina imperante, así como al ordenamiento constitucional y legal correspondiente.

**CUARTO: OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, ACREEDOR Y DEUDOR, TRIBUTOS**

**4.1.** Como preámbulo al examen de las infracciones normativas declaradas procedentes, debemos precisar que la obligación tributaria: "Es definida como

COSO

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

la relación de derecho público, consistente en el vínculo entre el acreedor (sujeto activo) y el deudor tributario (sujeto pasivo) establecido por Ley (ex lege), que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria por parte de este último a favor del primero, siendo exigible coactivamente<sup>2</sup>. Dentro de la prestación denominada tributo, están comprendidos los impuestos<sup>3</sup>, contribuciones<sup>4</sup> y tasas<sup>5</sup>, que se diferencian en el hecho imponible cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir; su finalidad es contribuir con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, el mismo que, como reconoce el Tribunal Constitucional<sup>6</sup> constituye una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho<sup>7</sup>.

**4.2. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ**

Al respecto, la Constitución Política de mil novecientos setenta y nueve<sup>8</sup> (vigente al momento en que se emitió el Decreto Ley N° 22774) así como la vigente Constitución Política de mil novecientos noventa y tres<sup>9</sup>, fijan entre otras disposiciones: i) los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o Decreto Legislativo en

<sup>2</sup> ORTEGA SALAVARRÍA, Rosa y PACHERRES RECUAY, Ana. Guía Tributaria - Contable y Análisis Jurisprudencial, E.C.B. Ediciones S.A.C., primera edición, año 2016, p. 7.

<sup>3</sup> **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del estado.

<sup>4</sup> **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

<sup>5</sup> **Tasas:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Se subdividen en: a) Arbitrios, b) Derechos, y c) Licencias.

<sup>6</sup> Expediente N° 0004-2004-AI, acumulado. Sentencia de fecha veintiuno de setiembre de dos mil cuatro. En los seguidos por el Colegio de Abogados del Cusco y otros. Fundamento jurídico 9.

<sup>7</sup> Constitución Política del Perú de 1993. Estado democrático de derecho. Forma de Gobierno. Artículo 43.- La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes.

<sup>8</sup> Constitución Política de 1979. Publicada el trece de julio de mil novecientos setenta y nueve. Artículo 139: "Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria. Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellas, conforme a ley."

<sup>9</sup> Constitución Política de 1993. Publicada el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y tres. Artículo 74: "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de allí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que se realice con observancia de los principios constitucionales previstos en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.

**QUINTO: TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

5.1. En ese contexto, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en su artículo 1<sup>12</sup> incluye entre las operaciones gravadas a la importación de bienes. Al respecto, dice Villanueva Gutiérrez<sup>13</sup>: “La importación de bienes se grava para equiparar las condiciones de competencia entre los empresarios locales y los extranjeros. Ello significa que cualquier impuesto o gravamen que se imponga a la venta de bienes en el mercado nacional debe ser también impuesto a la importación de bienes proveniente del mercado extranjero. (...)”. Citando a Juan Calvo Verguez, señala que la justificación del hecho imponible del Impuesto General a las Ventas en las importaciones, reside en la necesidad de establecer ajustes fiscales en frontera para aquellos bienes que pasan a integrar el circuito económico de la Unión Europea, los bienes que llegan a la Comunidad han de ser objeto, a priori, del mismo impuesto que aquellos otros que ya están en ella. Así las cosas, el impuesto se liquidará en la Aduana, esto es, en la frontera fiscal.

**5.2. EL SUJETO DEL IMPUESTO: DEUDOR TRIBUTARIO: CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE**

<sup>12</sup> Decreto Supremo N° 055-99-EF. Aprobó el Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicado el 15 de abril de mil novecientos noventa y nueve. Artículo 1.- Operaciones gravadas. El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones: e) La importación de bienes.

<sup>13</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Tratado del IGV, Regímenes General y Especiales. Lima, Instituto Pacífico S.A.C., primera edición, enero 2014, p. 190.

SENTENCIA  
CASACION N° 14785 - 2014  
LIMA

En cuanto al sujeto del impuesto, del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se desprende que las personas que importen bienes afectos pueden constituirse en sujetos del Impuesto General a las Ventas en calidad de contribuyentes. En relación a ello, el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF (vigente al momento de los hechos materia de este proceso), en sus artículos 7, 8 y 9 respectivamente establecen como: i) **Deudor tributario**, a la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o **responsable**; ii) **Contribuyente**, aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria (es el deudor por cuenta propia, en tanto realiza el hecho imponible); iii) **Responsable**, aquél que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste (no realiza el hecho imponible - es un deudor por cuenta ajena). En Derecho Comparado, la Ley General Tributaria Española no regula la categoría del responsable tributario, sin embargo, como figura cercana, entre los obligados tributarios, además del contribuyente, incluye a los sustitutos del contribuyente<sup>14</sup>; igualmente, además del contribuyente, incluye al sustituto del contribuyente entre los sujetos pasivos<sup>15</sup>. Como señala VILLEGAS<sup>16</sup>, desde el momento que ocurre el hecho generador de la obligación tributaria, **el sustituto es quien se constituye en único deudor tributario, reemplazando al autor del hecho generador de la obligación tributaria**; igualmente, HERNANDEZ BERENGUEL<sup>17</sup> afirma que **puede ser alguien que por razón de sus actividades, funciones o relaciones contractuales con el autor del hecho generador de la obligación tributaria, tiene relación cercana a él.**

<sup>14</sup> Ley General Tributaria Española – Ley 58/2003. Artículo 35: 1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente.

<sup>15</sup> Op. Cit. Artículo 36.- Sujetos pasivos: Contribuyente y sustituto del contribuyente. 1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. (...) 2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. 3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

<sup>16</sup> VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. DEPALMA, Buenos Aires, 1993, p. 260.

<sup>17</sup> HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. El sustituto en la obligación tributaria principal, en: Libro Homenaje a Felipe Osterling Parodi. Palestra, Lima, 2008, pp 1843-1844.

2054

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

5.3. En este examen, se identifica que en general, definen al deudor tributario como la persona designada por ley que se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, estableciendo que pueden serlo en calidad de contribuyente o responsable (como indica el Texto Único Ordenado del Código Tributario peruano) o, contribuyente o sustituto (como lo establece la Ley General Tributaria española). Debemos resaltar que tanto en el caso peruano del responsable, como en el sustituto del lado español, pesa sobre ambos la obligación de cumplir con el pago de la deuda tributaria. Según Madau<sup>18</sup> **responsable tributario, es un sujeto que sin realizar el hecho imponible queda obligado al cumplimiento de la obligación tributaria “al lado” del contribuyente**, lo que quiere decir, que el acreedor tributario puede dirigir su acción de cobro contra el contribuyente como hacia el responsable. Esto no presenta controversia alguna. Agrega, que según la doctrina y legislación comparada, **existe el supuesto de los responsables sustitutos, quienes se podrían en lugar del contribuyente y no al lado del mismo, pero sin desplazarlo de la relación tributaria. El acreedor tributario debe dirigirse en forma exclusiva contra el responsable sustituto, sin embargo, a falta de disposición expresa en contrario; y sólo en caso no pudiera realizar el cobro de la acreencia ante el responsable sustituto, cabría que se dirija contra el contribuyente.** Comentando una sentencia del Tribunal Supremo Español<sup>19</sup> agrega que **existiendo un sustituto legalmente previsto, la Administración Tributaria no puede elegir a quién exigir la prestación, debiendo requerir el pago al sustituto** y solo una vez acreditada la insolvencia del mismo y declarado fallido el expediente, podrá dirigirse al contribuyente, a quien deberá conceder el período voluntario de pago. Asimismo, cita a Parlato<sup>20</sup> (...) cuando manifiesta compartir la idea de que el

<sup>18</sup> MADAU MARTÍNEZ, Mario A. "Reflexiones sobre el tratamiento de la Responsabilidad y Sustitución Tributarias en el ordenamiento Tributario Peruano", IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Los Sujetos Pasivos Responsables en materia Tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, octubre 2006, págs. 160 a 175.

<sup>19</sup> Tribunal Supremo Español. Sentencia del 05 de diciembre de 1996, Aranzadi 9.107

<sup>20</sup> PARLATO, Andrea. El Responsable y el Sustituto del Impuesto, en Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo II, cap. XXIX, Ed. Temis, pág. 228.

1056

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

Anónima hoy Savia Perú Sociedad Anónima, en aplicación del artículo 7.8 del Decreto Ley N° 22774, cláusula novena apartado 9.5 y cláusula décima 10.1 del citado contrato; e igualmente, establecer si a SAVIA le asiste el derecho al crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas pagado.

**SÉPTIMO: EL CONTRATO DE OPERACIONES DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN POR HIDROCARBUROS EN EL ZÓCALO CONTINENTAL LOTE Z-2B**

Estimamos como primordial analizar el Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B, celebrado por Petróleos del Perú Sociedad Anónima con Petrotech Peruana Sociedad Anónima, hoy Savia Perú Sociedad Anónima, bajo la influencia del Decreto Ley N° 22774, así como las consecuencias jurídicas en materia tributaria que pudieren haberse derivado a partir de la celebración del mismo.

Consideramos irrelevante para los efectos de la resolución del conflicto materia de este caso concreto, lo planteado por las partes a lo largo del presente proceso, en el sentido de si estamos frente a un contrato-ley o si se estableció un régimen tributario especial, a razón de: a) conforme a su Clausula Novena sobre Tributos, la contratista está sujeta al régimen tributario común de la República del Perú, lo cual guarda estrecha concordancia con lo dispuesto por el numeral 7.1 del Decreto Ley N° 22774, la cual, si bien es cierto, en el artículo 7 determina ciertos aspectos tributarios, también lo es que no deroga o modifica norma tributaria alguna, por tanto, coincidimos con las sentencias de mérito, en el extremo que no se estableció un régimen tributario especial; b) con relación al carácter de contrato-ley, debemos resaltar que el Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B fue suscrito el 16 de noviembre de 1993, durante la vigencia de la Constitución Peruana de 1979 que no contemplaba los denominados contratos-ley, los cuales fueron instituidos constitucionalmente

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

por el artículo 62 de la posterior Constitución de 1993, esto descarta tal condición legal.

**7.1. DE LOS CONTRATOS EN GENERAL**

Conforme a los artículos 1351 y 1352 del Código Civil, el contrato es el acuerdo de partes cuyo objeto consiste en crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial que se concreta con la declaración de voluntad o consentimiento de las partes contratantes. Asimismo, según los artículos 1356 y 1361 del mismo cuerpo legal, las disposiciones legales sobre contratos son supletorias de la voluntad de las partes, salvo disposición imperativa; y, se encuentra determinada la obligatoriedad de lo expresado en ellos.

**7.2. PRINCIPIO PACTA SUNT SERVANDA**

Locución latina atribuida a Ulpiano en el Digesto, que significa “lo pactado obliga”, y expresa que lo pactado o convenido debe ser cumplido fielmente por las partes. Acorde con lo establecido por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de mil novecientos sesenta y nueve y Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales de mil novecientos ochenta y seis, artículo 26: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellos de buena fe”. Según el Código Civil Español en sus artículos 1089 y 1091: “Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse al tenor de los mismos”, conforme a su artículo 1258: “Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley”.

Sobre el particular, el artículo 1361 del Código Civil Peruano se rige por tal principio, pues establece el carácter vinculatorio de lo pactado en los contratos, es decir, están sujetos a un deber de observancia frente a la obligatoriedad del

1058

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

contenido de la declaración contractual, pues los contratos celebrados deben ser cumplidos en todos sus términos.

En consecuencia, lo convenido en el Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B, determina la obligación de las partes a cumplir con las obligaciones pactadas y a consolidar los derechos adquiridos a partir de su celebración. Le otorga mayor fuerza vinculatoria al contrato que tiene como sustento legal lo dispuesto por el Decreto Ley N° 22774, cuyo análisis efectuamos a continuación.

**OCTAVO: ANÁLISIS DE LAS NORMAS LEGALES Y CONTRACTUALES APLICABLES AL CASO CONCRETO**

**8.1. DECRETO LEY N° 22774**

Acto seguido, corresponde analizar el Decreto Ley N° 22774 que aprueba las "Bases Generales para Contratos Petroleros en Operaciones de Exploración" y el artículo 69 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 que regula aspectos importantes sobre el crédito fiscal. En ese contexto, se verifica que el Decreto Ley N° 22774<sup>22</sup>, establece las generalidades, finalidad del contrato, forma contractual y los aspectos generales, técnicos, económicos, **tributarios**, financieros y legales; teniendo como propósito determinar los lineamientos y condiciones que permitan la captación de recursos privados en la industria petrolera y autorizar a Petroperú para que en este sector pudiera negociar y renegociar los contratos, ya que la explotación de los recursos petroleros es de atención prioritaria, de interés nacional, de utilidad pública e indispensable para la seguridad integral del Estado, como lo expone el mismo Decreto Ley.

**8.2. ARTÍCULO 7. ASPECTOS TRIBUTARIOS**

Entre los aspectos tributarios contenidos en el artículo 7 del Decreto Ley N° 22774, tenemos los siguientes:

<sup>22</sup> Decreto Ley N° 22774. Aprueban Bases Generales para Contratos Petroleros en Operaciones de Exploración y/o Explotación de Hidrocarburos. Publicado el siete de diciembre de mil novecientos setenta y nueve.

2060

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

especificaciones propias aplicables a la actividad petrolera conforme a lo dispuesto por los Decretos Leyes N° 22774 y 22775, su reglamento, ampliatorias y modificatorias que se encuentren vigentes durante la vigencia del contrato (...).

9.5 En concordancia con el acápite 10.1, **Petroperú pagará los tributos aplicables a las importaciones de bienes de capital e insumos requeridos por el Contratista para llevar a cabo las operaciones (...).**

10.1 El contratista estará autorizado a importar y/o internar temporalmente al Perú, de conformidad con los dispositivos legales vigentes, cualquier bien necesario para la economía y eficiente ejecución de las operaciones por parte del Contratista, y que estén destinados exclusivamente a dichas operaciones (...). **Petroperú pagará a la entidad acotadora pertinente los derechos de importación y en general cualquier tributo que grave las importaciones de bienes de capital e insumos, en cuanto no gocen de las exoneraciones establecidas por las leyes de la materia.**

8.4. De lo expuesto, se desprende claramente que: **Primero:** Las actividades petroleras de la contratista Savia están reguladas por el régimen tributario común; **Segundo:** La contratista debe pagar con sus propios recursos los impuestos que le sean aplicables por las operaciones que realiza dentro de nuestro territorio, de acuerdo con la legislación correspondiente, con excepción de los derechos, cánones, regalías y los tributos por exportación de hidrocarburos e importación de bienes de capital que realice, que son asumidos por Petroperú; **Tercero:** Por los efectos del Decreto Ley N° 22774 y del referido contrato, Petroperú se encuentra obligada al pago de los tributos que graven las importaciones de capital e insumos realizadas por Savia y se encuentra habilitada para deducir como costo o gasto para la determinación de su Renta Neta, las obligaciones de la contratista que hubiera asumido y pagado (Impuesto General a las Ventas).

EDG

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

**NOVENO: LA NO IMPLICANCIA DE LAS NORMAS DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

Habiéndose determinado que: i) por la fecha de vigencia del Decreto Ley N° 22774 y de la celebración del Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B, ni uno ni otro tenían por objeto otorgar a Savia el beneficio del crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas pagado, pues en dicha oportunidad no existía tal derecho; y, ii) por efectos del Decreto Ley N° 22774 y del Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B, Petroperú en su condición de responsable ante la Administración Tributaria está legalmente obligada al pago del Impuesto General a las Ventas que grava las importaciones de Savia; abordaremos el análisis sobre la implicancia para el caso de autos del artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo – Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el quince de abril de mil novecientos noventa y nueve.

Respecto al artículo 69<sup>23</sup> del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Villanueva Gutiérrez<sup>24</sup> advierte de su texto expreso, que no permite deducir como gasto o costo al Impuesto General a las Ventas; en primer lugar, ello implica que la Ley le da prioridad al crédito fiscal frente a su deducción del Impuesto a la Renta; en segundo lugar, interpretando a contrario sensu dicha norma, advierte que el Impuesto General a las Ventas constituye costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta cuando no se tenga derecho a aplicar el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal. Para Villanueva Gutiérrez, la citada norma tributaria: a) Se aplica para las entidades exoneradas del Impuesto General a las Ventas que no tienen derecho a aplicar el Impuesto General a

<sup>23</sup> TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo – DS N° 055-99-EF. Artículo 69.- El Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

<sup>24</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Op. cit. págs.325-326.

1052

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

las Ventas de compras como crédito fiscal, pero sí como costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta; b) Se aplica para las situaciones en que el contribuyente no tenga derecho al crédito fiscal por incumplimiento de los requisitos sustantivos y formales. Podemos concluir pues, que el referido artículo 69, prohíbe que el pago del Impuesto General a las Ventas sea utilizado al mismo tiempo como: i) costo o gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta, o ii) como crédito fiscal. Por lo tanto, si el Impuesto General a las Ventas constituye gasto o costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, entonces ya no se tiene derecho a aplicarlo como crédito fiscal y, por el contrario, si se aplica como crédito fiscal ya no procedería su empleo como costo o gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

**DÉCIMO: CONCLUSIONES RESPECTO AL OBLIGADO TRIBUTARIO EN CALIDAD DE CONTRIBUYENTE Y RESPONSABLE**

**10.1.** Así ordenados los conceptos, obtenemos como primera e incontrovertible conclusión que **el CONTRIBUYENTE es Savia Perú Sociedad Anónima**, porque es la persona jurídica que llevó a cabo el hecho generador de la obligación material de pago del Impuesto General a las Ventas - IGV, esto es, la importación de bienes de capital e insumos requeridos para llevar a cabo sus operaciones correspondientes al Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B, encontrándose dentro del supuesto contenido en el artículo 9, inciso f) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF.

**10.2.** La segunda conclusión, es que el **RESPONSABLE y obligado al pago del Impuesto General a las Ventas es Petróleos del Perú Sociedad Anónima**, porque aún cuando no realizó el hecho imponible (importación de bienes), el artículo 7, numeral 7.8 del Decreto Ley N° 22774 que aprueba las "Bases Generales para Contratos Petroleros en Operaciones de Exploración",

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

le impone asumir las prestaciones integrantes de la obligación principal; por lo tanto, es quien se encuentra obligado a cancelar los tributos (Impuesto General a las Ventas) que se produzcan como consecuencia de la importación de bienes de capital e insumos que realiza Savia Perú Sociedad Anónima y, deducirlo como gasto para la determinación de su Impuesto a la Renta Neta.

**10.3.** Siendo ello así, encontrándose determinado que cuando el Impuesto General a las Ventas constituya gasto o costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, no puede ser aplicado como crédito fiscal, podemos adoptar inequívocamente como tercera conclusión, que **Savia Perú Sociedad Anónima está legalmente impedida de utilizar como crédito fiscal el tributo (Impuesto General a las Ventas) cancelado y deducido por Petróleos del Perú Sociedad Anónima como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.**

**10.4** En todo caso, de lo analizado en los considerandos sexto, sétimo, octavo precedentes, como de lo expuesto en este considerando, se advierte con suma claridad que en la oportunidad en que se publicó el Decreto Ley N° 22774 -siete de diciembre de mil novecientos setenta y nueve- así como en la fecha en que se suscribió el Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B -dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y tres- no se encontraba vigente el 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, el cual recién fue publicado el quince de abril de mil novecientos noventa y nueve; consecuentemente, ni el Decreto Ley N° 22774 ni el Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B, pudieron otorgar a Savia el beneficio del crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas, pues por razones de temporalidad no existía.

**UNDÉCIMO: ARGUMENTOS DE LAS INFRACCIONES NORMATIVAS DENUNCIADAS**

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

11.1. Ingresando a examinar los agravios denunciados, se verifica que mediante resoluciones de fecha veintiséis de enero de dos mil quince, expedidas por este Supremo Tribunal, se ha declarado procedente los recursos de casación por las siguientes causales: **Por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT:** (i) infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 7 numerales 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774 y 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; y, (ii) infracción normativa del artículo 1357 del Código Civil y el artículo 62 de la Constitución Política del Estado; y, **por parte del Ministerio de Economía y Finanzas - MEF:** (i) infracción normativa por interpretación errónea del artículo 7 numerales 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774; (ii) infracción normativa por aplicación indebida de los artículos 9 numeral 9.1 literal f), 18 y 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y modificatorias; y, (iii) infracción normativa por interpretación errónea del artículo 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

11.2. De ambos recursos, se verifica que los codemandados coinciden en señalar que la Sala Superior habría efectuado la interpretación errónea y aislada de los artículos 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774 que aprueba las “Bases Generales para los Contratos Petroleros en Operaciones de Exploración y/o Explotación de Hidrocarburos”, y del artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF. Por su parte, el Ministerio de Economía y Finanzas invoca la aplicación indebida de los artículos 9 (numeral 9.1, literal f), 18 y 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, pues la accionante no ha pagado el Impuesto General a las Ventas por sus importaciones, motivo por el cual no tiene derecho al crédito fiscal por no reunir los requisitos sustanciales y formales para gozar de dicho beneficio

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

tributario. Agrega, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT que en forma arbitraria se introduce normas impertinentes como son el artículo 1357 del Código Civil y el artículo 62 de la Constitución Política del Estado para calificar al contrato que vincula a Savia y Petroperú, como contrato-ley, afirmando que resulta innecesario determinar su naturaleza jurídica ya que la controversia radica en establecer si Savia podría utilizar válidamente o no, como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas que anteriormente dedujo Petroperú como gasto para la determinación de su Renta Neta.

**DUODÉCIMO: SOBRE LA INFRACCIÓN NORMATIVA POR INTERPRETACIÓN ERRÓNEA DE LOS ARTÍCULOS 7 NUMERALES 7.1 Y 7.8 DEL DECRETO LEY N° 22774 Y 69 DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

**12.1.** Sobre el particular, las co-demandadas coinciden en señalar en su recurso de casación, que las instancias de mérito debieron interpretar de manera sistemática, razonable y conjunta los artículos 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774, que aprueba las “Bases Generales para los Contratos Petroleros en Operaciones de Exploración y/o Explotación de Hidrocarburos” y el artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, para poder concluir que los contratistas están impedidos de utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que Petroperú pagó y dedujo como gasto para la determinación de su Renta Neta.

**12.2.** Sobre la interpretación sistemática, Claude Du Pasquier, señala que esta dirige su atención sobre el vínculo que reúne todas las reglas y las instituciones en un todo coherente; ello aclara la disposición legal cuya interpretación se busca por los principios más generales bajo el imperio de los cuales la coloca el sistema<sup>25</sup>. Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la

<sup>25</sup> Citado en Introducción al Derecho, quinta edición, traducción de Julio Ayasta Portocarrero, Lima, 1994, pág. 149.

1066

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

República en la sentencia del Primer Pleno Casatorio Civil<sup>26</sup>, establece que los dispositivos legales no deben ser aplicados “ad pedem literae” sino más bien deben ser interpretados a la luz del ordenamiento constitucional y en concordancia con el resto del ordenamiento legal, obedeciendo a una interpretación sistemática. Entre los criterios de valoración existentes desarrolla el criterio gramatical y el criterio sistemático. Anota que el criterio gramatical exige que la interpretación de las normas se haga atendiendo al sentido propio de las palabras; que es un criterio promovido por el literalismo, corriente de interpretación que estima que el lenguaje es lo único atendible a la hora de interpretar. Se agrega que este criterio no parece que sirva como único criterio para determinar un significado. Más bien se constituye en un presupuesto de toda interpretación, por lo que, su utilización debe ser desde la perspectiva sistemática. En ese sentido, parece que se está en presencia de un metacriterio general, necesario en cualquier interpretación, pero insuficiente. También puede ser contemplado como criterio dentro del sistemático, que sirve para dotar de significado a la idea de coherencia, en el sentido de que exige interpretar de forma semánticamente coherente con el ordenamiento. Según el criterio sistemático, “las normas cobran sentido en relación con el texto legal que las contiene o con el ordenamiento. El criterio sistemático puede operar bien desde la perspectiva de la adecuación lógica de la norma con las restantes (donde se conecta con el literal), bien desde la perspectiva de la adecuación teleológica y valorativa de la norma respecto a las demás. Todos los criterios sistemáticos están presididos por la idea de la coherencia. Los enunciados normativos deben ser interpretados de forma coherente con el ordenamiento. Este es precisamente el significado general del criterio sistemático, siendo los restantes proyecciones, presupuestos o limitaciones del mismo. Igualmente, esta Sala Suprema<sup>27</sup> ha establecido que

<sup>26</sup> Casación N° 1465-2007- Cajamarca. Sentencia de 22 de enero del 2008, publicada el veintiuno de abril de dos mil ocho, en los seguidos por Giovanna Angélica Quiroz Villaty y otros, con Empresa Minera Yanacocha S.R.L. y otros, sobre indemnización por daños y perjuicios derivados de responsabilidad extracontractual, considerandos 30 y 35.

<sup>27</sup> Sentencia CAS N° 4392-2013 LIMA. En los seguidos por Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa Sociedad Anónima – EGASA con la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas – MEF, sobre Impugnación de Resolución Administrativa, 24 de marzo del 2015, considerando tercero apartado 3.5.

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

“en el derecho tributario la aplicación de las normas exige un alto grado de certidumbre y claridad en el contenido de las disposiciones legales y el sentido de las normas, garantizando la seguridad jurídica, cumpliendo al respecto la labor interpretativa un rol importante. En el caso peruano, (...) se pueden utilizar los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho, sin embargo, es importante anotar al respecto que la elección que debe realizar el Juez del método o técnica dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar, en tanto algunos no serán compatibles con la proscripción de crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender la disposición tributaria a personas o supuestos distintos a los señalados en el dispositivo legal, prohibición prevista en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario”.

**12.3.** En el caso de autos, atendiendo a lo establecido por la Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y con el criterio jurisprudencial desarrollado por esta Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, resulta adecuado efectuar una interpretación sistemática de las normas tributarias y las que tienen contenido tributario: artículos 7, 8 y 9 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF; artículo 7 apartado 7.4 del Decreto Ley N° 22774; artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF. En efecto, las citadas normas guardan estrecha relación entre sí y con lo que es materia del conflicto jurídico, por lo tanto debemos cuidar que su interpretación se realice de forma coherente, no solo entre éstas, sino también con todo el ordenamiento normativo, en este caso, con especial énfasis en lo tributario, tanto desde su adecuación lógica como valorativa, a fin de evitar que sus disposiciones se extiendan a personas o supuestos distintos a los legalmente establecidos en las normas tributarias respectivas, pues interpretaciones distorsionadas generarían incertidumbre jurídica.

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

**12.4.** Conforme señalamos en el considerando séptimo, apartado 7.3 de la presente sentencia, el Decreto Ley N° 22774, artículo 7 apartado 7.4 y el “Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B” determinan que Petroperú está obligado a: **i) Pagar los tributos por la exportación de hidrocarburos e importación de bienes de capital e insumos que realice el contratista, entre ellos el Impuesto General a las Ventas;** y, facultado para: **ii) Deducir como gasto el pago de esos tributos para la determinación de su Renta Neta.** Por lo que, efectuando una interpretación sistemática, conjunta y razonable de estas con el artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo -desarrollado en el apartado 7.5 del séptimo considerando precedente- así como artículos 7 y 9 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF (actualmente Decreto Supremo N°133-2013-EF) -analizados en el apartado 4.5 del cuarto considerando- queda ratificado el criterio establecido en los apartados 8.2 y 8.3 del octavo considerando, donde concluimos que el responsable y obligado al pago del Impuesto General a las Ventas es Petroperú y que Savia no tiene derecho a utilizar el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, pues fue utilizado por Petroperú como costo o gasto para determinar el Impuesto a la Renta. En consecuencia, por mandato legal, el Impuesto General a las Ventas pagado y deducido como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta por parte de Petroperú, no puede ser utilizarlo por Savia como crédito fiscal, caso contrario, podría devenir en detrimento para la recaudación tributaria; razones por las cuales debe declararse **fundado** este extremo del recurso.

**DÉCIMO TERCERO: SOBRE LA INFRACCIÓN NORMATIVA POR APLICACIÓN INDEBIDA DE LOS ARTÍCULOS 9 NUMERAL 9.1 LITERAL F), 18 Y 19 DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF**

2069

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

**13.1.** El recurrente Ministerio de Economía y Finanzas afirma que no resultan aplicables dichos dispositivos legales porque Petroperú es quien soportó la carga económica de pago del Impuesto General a las Ventas y, por ende, Savia no tiene derecho a utilizarlo como crédito fiscal. Sobre el particular, en los considerandos anteriores se ha desarrollado la definición de tributo y el obligado tributario, concluyéndose en los puntos 8.1 y 8.2 que: **i)** El contribuyente es Savia, por ser la persona jurídica que efectuó la importación de bienes de capital e insumos requeridos para llevar a cabo sus operaciones correspondientes al Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B; y, **ii)** El responsable es Petroperú, porque el artículo 7, numeral 7.8 del Decreto Ley N° 22774 le impone la obligación de cancelar los tributos (Impuesto General a las Ventas) que se produzcan como consecuencia de la referida importación; “prestación tributaria”, que a decir de Bravo Cucci<sup>28</sup> se trata del objeto de la obligación, el cual consiste en la conducta –prevista en la ley- de dar al Estado una suma de dinero.

**13.2.** En consecuencia, no se ajusta a los hechos ni a derecho las consideraciones de la sentencia de vista, en el sentido de que, en el apartado 7.8 del artículo 7 del Decreto Ley N° 22774 no existe limitación al derecho de Savia a utilizar el crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas pagado a causa de sus importaciones de bienes de capital e insumos, sino tan solo un beneficio a favor de Petroperú para aplicar dicho gasto en la determinación de su Renta Neta, pues al ser la importadora de los bienes afectos es sujeto pasivo del Impuesto General a las Ventas no la persona que pagó el impuesto, lo cual no puede perjudicar el derecho de Savia a utilizar el impuesto pagado como crédito fiscal, más aún, si cumplen los requisitos sustanciales y formales establecidos en los artículos 18 y 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Por el contrario, en el presente caso, se encuentra acreditada la infracción

<sup>28</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Jurista Editores, 2015, Lima, p. 340.

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

denunciada en casación, por la aplicación indebida de los citados artículos 18 y 19, toda vez que, como hemos analizado y concluido en los considerandos precedentes, la interpretación correcta del artículo 7 numeral 7.8 del Decreto Ley N° 22774 en concordancia con los artículos 7 y 9 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, consiste en que en sujeción a lo pactado en el Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B –acápites 9.,5, 9.6, 9.7 y 10.1 segundo párrafo- la única persona obligada a pagar el Impuesto General a las Ventas y demás tributos aplicables a las importaciones de bienes de capital e insumos, debido a su calidad de responsable, es Petroperú, quien además está legalmente autorizado para deducir dicho gasto en la determinación de su Renta Neta. Por las razones expuestas, Savia se encuentra legalmente impedida para obtener crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas pagado, razones por las que debe declararse **fundado** este extremo del recurso.

**DÉCIMO CUARTO: SOBRE LA INFRACCIÓN NORMATIVA DEL ARTÍCULO 1357 DEL CÓDIGO CIVIL Y EL ARTÍCULO 62 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO**

**14.1.** La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, señala que la Sala Superior introduce una cuestión impertinente para resolver esa controversia, esto es, el supuesto carácter de contrato-ley con que califica al que vincula a Savia y Petroperú; y, haber introducido, por consiguiente, normas manifiestamente impertinentes como son el artículo 1357 del Código Civil y el artículo 62 de la Constitución Política del Estado con lo cual incurre en arbitrariedad manifiesta.

**14.2.** Al respecto, el Tribunal Constitucional ha declarado en su jurisprudencia, que la arbitrariedad está proscrita en todo Estado de Derecho, precisa que “en un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como

1071

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

lo carente de fundamentación objetiva, como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo<sup>29</sup>. Por ello, insiste en recordar que es deber del juzgador resolver "sin caer ni en arbitrariedad en la apreciación e interpretación del derecho, ni tampoco en subjetividades o inconsistencias"<sup>30</sup>.

**14.3.** En ese contexto, como se concluye en las consideraciones precedentes, el Contrato de Operaciones de Exploración y Explotación por Hidrocarburos en el Zócalo Continental Lote Z-2B fue suscrito el dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y tres, vale decir, antes de la vigencia de la Constitución Política de mil novecientos noventa y tres, que introdujo los denominados contratos-ley (artículo 62<sup>31</sup>). En consecuencia, si a la fecha de suscripción de dicho contrato aún no entraba en vigor la Constitución de mil novecientos noventa y tres que instituye constitucionalmente los llamados contratos-ley, no puede sostenerse en la sentencia de vista que el contrato que vincula a Savia con Petroperú tiene tal calidad jurídica. Abona esta afirmación de que no se trata de un contrato-ley, el hecho que en el año dos mil, la Ley Orgánica de Hidrocarburos<sup>32</sup> estableció la vigencia ultractiva del Decreto Ley N° 22774, situación jurídica absolutamente innecesaria para dicho tipo de contratos.

<sup>29</sup> Expediente N° 0090-2004-AA/TC, sentencia de fecha 5 de julio de 2004. En los seguidos por Juan Carlos Callegari Herazo. Fundamento 12.

<sup>30</sup> Expediente N° 00938-2007-AA/TC, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007. En los seguidos por Defilia Otilia Tinoco Aguirre de Rodríguez. Fundamento 3

<sup>31</sup> Libertad de contratar

**Artículo 62.-** La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase. Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley. Mediante **contratos-ley**, el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades. No pueden ser modificados legislativamente, sin perjuicio de la protección a que se refiere el párrafo precedente.

<sup>32</sup> Ley N° 26221. Tercera Disposición Transitoria.- Los Contratos que estén en vigor a la fecha en que entre en vigencia la presente Ley continuarán sujetos a las normas legales a que se refiere la Primera Disposición Final, en cuanto les sean aplicables. Sin embargo, los Contratistas tendrán derecho para que a su **solicitud, formulada dentro del plazo de sesenta (60) días contados a partir de la fecha de vigencia de la presente Ley, se incluyan en sus Contratos los beneficios siguientes:**

- a) A la libre disponibilidad de Hidrocarburos.
- b) Al pago en efectivo de los Tributos.
- c) Al arbitraje internacional o nacional.
- d) A la garantía de libre manejo y disponibilidad de divisas.

Asimismo, y sin perjuicio de lo indicado en este artículo, dichos Contratistas podrán solicitar, inclusive después del plazo antes señalado, la adecuación de sus Contratos a las normas establecidas en la presente Ley, para lo cual se podrá negociar y celebrar los respectivos acuerdos modificatorios.

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

**14.4.** En tal sentido, como quiera que el tratamiento tributario aplicable a la solución del presente caso concreto, se encuentra en los artículos 7.7, 7.8 y 7.10 del Decreto Ley N° 22774, concordados con los artículos 7 y 9 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, reiteramos que la discutida naturaleza jurídica del referido Contrato de Operaciones resulta irrelevante para resolver el conflicto jurídico materia de autos; razón por la cual, también debe declararse **fundado** este extremo del recurso, ya que resulta evidente que la sentencia de vista incurre en motivación arbitraria manifiesta al introducir una cuestión irrelevante para resolver el presente caso y normas impertinentes, como el artículo 1357 del Código Civil y artículo 62 de la Constitución de mil novecientos noventa y tres en el extremo de los llamados contratos-ley.

Por todo lo expuesto en los considerandos anteriores, al advertirse que la sentencia de vista recurrida incurre en las infracciones normativas denunciadas, corresponde declarar **fundados** los recursos de casación formulados por los co-demandados, en consecuencia, se debe casar la sentencia de vista y actuando en sede de instancia revocar la sentencia apelada que declara fundada la demanda y, reformándola declararla infundada en todos sus extremos.

**IV.- DECISION**

Por tales consideraciones, y en atención a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 396 del Código Procesal Civil: Declararon: **FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por: **(i)** El Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, de fecha doce de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas mil cuarenta y cinco; y, **(ii)** El Procurador Adjunto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT de fecha diecisiete de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas mil

Las modificaciones a los Contratos vigentes, por aplicación de lo dispuesto en los párrafos precedentes de esta Disposición, se aprobarán por Decreto Supremo, refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas y de Energía y Minas.

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

ciento nueve; en consecuencia: **CASARON** la sentencia de vista de fecha veintiséis de agosto de dos mil catorce, obrante a fojas ochocientos noventa y seis; y **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada de fecha once de julio de dos mil trece, obrante a fojas cuatrocientos ochenta y tres que declara fundada la demanda; y, **REFORMÁNDOLA** la declararon **INFUNDADA** en todos sus extremos; **DISPUSIERON** publicar la presente resolución en el Diario Oficial "El Peruano" conforme a ley; en los seguidos por SAVIA PERÚ Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT y otro, sobre Proceso Contencioso Administrativa; y los devolvieron. **Juez Supremo Ponente: Vinatea Medina.-**

**S.S.**

**LAMA MORE**

**VINATEA MEDINA**

**TOLEDO TORIBIO**

**MALCA GUAYLUPO**

Jrc/bma

SE PUBLICO CONFORME A LEY  
Dr. RICARDO NAVARRO PAJUELO  
SECRETARIO DE SALA  
Sala de Derecho Constitucional Social Permanente  
CORTE SUPREMA  
11 ENE. 2017

**EL VOTO DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA RUEDA FERNÁNDEZ ES**

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

**COMO SIGUE:**.....

Al no estar de acuerdo con los fundamentos y decisión del voto en mayoría, la suscrita formula su voto al amparo de lo previsto en el artículo 143 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en los términos que siguen:

**I. VISTOS:**

**I.1 Objeto de Casación**

La **Sentencia de Vista** contenida en la resolución número treinta y cinco de fecha veintiséis de agosto de dos mil catorce, obrante a fojas ochocientos noventa y seis, que **CONFIRMA** la sentencia apelada contenida en Resolución número once de fecha once de julio de dos mil trece, aclarada por resolución número doce de fecha quince de julio del mismo año, que declaró **FUNDADA** la demanda, en consecuencia **NULA** parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17629-1-2012 del veintitrés de octubre de dos mil doce, en cuanto a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los periodos de Enero a Diciembre del ejercicio fiscal del año 2006, nulas las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0022325 a 012-003-0022335 y 013-003-0022340 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0018034 a 012-002-0017044, **ORDENANDO** a las demandadas restituir el derecho de la demandante a utilizar el crédito fiscal derivado de las operaciones de importación reparadas; en los seguidos por Savia Perú Sociedad Anónima, contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, sobre nulidad de acto administrativo.

**I.2 Recursos de casación y autos calificatorios**

Mediante escrito de fecha doce de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas mil cuarenta y cinco, el Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas interpuso recurso de casación contra la sentencia de

**SENTENCIA  
CASACION N° 14785 - 2014  
LIMA**

vista, el cual fue calificado procedente mediante auto de fecha veintiséis de enero de dos mil quince, obrante a fojas trescientos sesenta y siete del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, por las siguientes infracciones normativas:

a. Interpretación errónea del artículo 7 numerales 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774, bajo el argumento medular de que las disposiciones citadas no deben ser interpretadas en forma aislada sino sistemática con el resto de normas del referido decreto, del cual desprende que está establecido **que el sujeto del Impuesto General a las Ventas en la importación de bienes realizada por los contratistas, sea Petróleos del Perú Sociedad Anónima.**

b. Aplicación indebida de los artículos 9 numeral 9.1 literal f), 18 y 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y modificatorias vigente en los periodos de enero a diciembre de dos mil seis, periodos de acotación; teniendo por argumento medular, que la actora no soportó la carga económica del impuesto y conforme al Decreto Ley N° 22774 **no tiene derecho a utilizarlo como crédito fiscal, estando excluido por el artículo 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas que pueda ser usado como crédito fiscal y como gasto.**

c. Interpretación errónea del artículo 69 de la Ley al Impuesto General a las Ventas, vigente en los periodos de enero a diciembre de dos mil seis, periodos de acotación; señalando como sustento que de acuerdo a la norma **no se puede obtener un doble beneficio por el mismo pago del impuesto, como crédito y como gasto.**



Mediante escrito de fecha de recepción diecisiete de setiembre de dos mil catorce, el Procurador Público Adjunto Renzo Fabricio Tomás Díaz González, interpuso recurso de casación contra la sentencia de vista, de fecha veintiséis de agosto de dos mil catorce, el cual fue calificado procedente mediante auto

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

de fecha veintiséis de enero de dos mil quince, obrante a fojas trescientos cincuenta y ocho del cuaderno de casación, por las siguientes causales de infracción normativa:

a. Interpretación errónea aislada y sistemática de los artículos 7 numerales 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774 y el artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; teniendo por argumento que **las normas establecen un régimen tributario especial que impide a los contratistas a utilizar como crédito fiscal, el pago del impuesto por Petroperú que lo dedujo como gasto.**

b. Infracción normativa por aplicación impertinente del artículo 1357 del Código Civil y del artículo 62 de la Constitución Política del Estado; sustentando que **no se trata de contrato ley, y las normas no regulan sobre el uso del crédito fiscal, estando ante un régimen tributario especial.**

### **I.3 Del Dictamen Fiscal Supremo**

Con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo N° 1127-2015-MP-FN-FSCA de fojas cuatrocientos siete del cuadernillo de casación, con opinión de que se declare fundado en parte los recurso de casación, y actuando en sede de instancia se revoque la recurrida y reformándola se declare infundada la demanda e infundado el extremo del recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en lo referido a la infracción normativa del artículo 62 de la Constitución Política del Perú y artículo 1357 del Código Civil.

## **II. CONSIDERANDO:**

### **PRIMERO: Delimitación del objeto de pronunciamiento**

**1.1** Es objeto de pronunciamiento en sede casatoria los recursos formulados por la defensa de las emplazadas Superintendencia Nacional de Aduanas y

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

Administración Tributaria - SUNAT y Ministerio de Economía y Finanzas - MEF, por infracciones normativas, advirtiendo que ambas entidades han coincidido en infracciones por interpretación errónea de algunas disposiciones legales, por lo que, las infracciones denunciadas resultan las siguientes:

- i. Interpretación errónea de los artículos 7 numerales 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774, y del artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
- ii. Aplicación indebida de los artículos 9 numeral 9.1 literal f), 18 y 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y modificatorias vigente en los periodos de enero a diciembre de dos mil seis, periodos de acotación.
- iii. Infracción normativa por aplicación impertinente del artículo 1357 del Código Civil y del artículo 62 de la Constitución Política del Estado.

**1.2** Del detalle de los fundamentos medulares de las infracciones denunciadas anotados en la parte expositiva, se advierte que inciden en que la demandante no podría utilizar el crédito fiscal del impuesto general a las ventas pagado y deducido como gasto por Petroperú Sociedad Anónima, en razón **de tratarse de un régimen tributario especial, y que no está permitido deducir el mismo pago como crédito fiscal y como gasto.**

**SEGUNDO: Premisas de Derecho**

**2.1** Considero relevante para resolver el caso, puntualizar como premisa de derecho, que en un Estado Constitucional como el nuestro, **la interpretación y aplicación de las normas legales se encuentran sometidas a las normas constitucionales**<sup>33</sup>, ello, en razón de la supremacía de las normas

<sup>33</sup> Cuando nos referimos al respeto del derecho objetivo no nos limitamos a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado Constitucional, mas aún al Derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vigo: "No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

constitucionales<sup>34</sup>, que como normas del más alto nivel jerárquico sustentan todo nuestro ordenamiento jurídico, no admitiendo interpretación ni aplicación de las normas legales en contravención a lo previsto en el ordenamiento constitucional.

**2.2** Reafirmar, que de acuerdo al sistema de división de poderes acogido en nuestro ordenamiento constitucional, ningún poder es absoluto, incluso los poderes constitucionalmente establecidos, así como las instituciones y entidades que derivan de éstos, se encuentran sometidos a lo previsto en la Constitución y al sistema de controles en ella contemplados, significando en relación a **la potestad tributaria atribuida al Estado no es absoluta, también está sometida a controles y debe ser ejercida con arreglo a los fines, principios, derechos y límites que las normas constitucionales y legales establecen**<sup>35</sup>.

**2.3** Las normas constitucionales, legales e infralegales obligan por igual a gobernantes como a gobernados<sup>36</sup>, al haber acogido la norma constitucional del artículo 74 como principios rectores en materia tributaria dirigidas entre otros, al acreedor y deudor tributario, el *Principio de Legalidad*, *Principio de Reserva de ley*, *Principio de Igualdad ante la ley*, respeto a los derechos fundamentales y no confiscatoriedad, estableciendo que los tributos se crean,

*privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica*". VIGO, Rodolfo Luis, De la Ley al Derecho, Editorial Porrúa, México, 2005, segunda edición, Pagina 17.

<sup>34</sup> **Supremacía de la Constitución**

**Artículo 51.-** La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

<sup>35</sup> Señala la doctrina: "dado que la Constitución ha asumido el modelo de Estado social y democrático de Derecho, la potestad tributaria no deviene en absoluta; por el contrario, debe ejercerse en función de determinados mandatos que modulan, por un lado, los principios y límites constitucionales de la potestad tributaria; y, de otro, que garantizan la legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio, [...]"<sup>35</sup>, además: "es que la conceptualización obligacional del tributo es la que mejor sirve al ordenamiento de un Estado democrático de Derecho y que en ella confluyen, como acabo de indicar, dos pilares de tal tipo de ordenamiento: la teoría de la división de poderes y la teoría de la personalidad jurídica del Estado, que han permitido situar su actuación en el mismo plano de sumisión al Derecho que la actuación de un particular." Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006, página 326, el subrayado es nuestro.

<sup>36</sup> La norma constitucional del artículo 109 establece el carácter obligatorio de las normas legales, cuyos términos vinculan tanto a las autoridades como a los administrados pues en la dimensión subjetiva de la supremacía de la norma constitucional involucra en un Estado Constitucional de Derecho que todas las personas –gobernantes y gobernados- en sus actuaciones se encuentran vinculados en primer lugar a la Constitución y por ésta a la ley.

SENTENCIA  
CASACION N° 14785 - 2014  
LIMA

modifican o derogan, o se establecen exoneraciones "*exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades*" y en el caso de aranceles y tasas se regulan por decreto supremo, **sometiendo la potestad tributaria al respeto de la ley, a los principios, derechos** y suprimiendo efectos a la norma tributaria que vulnera lo previsto en las normas constitucionales<sup>37</sup>.

2.4 Reafirmando que la coactividad del tributo no proviene del Estado sino de la norma legal válida y vigente<sup>38</sup>, la cual contiene los supuestos y consecuencias jurídicas de su aplicación, por lo que, **el contribuyente como el fisco, se encuentran en igual forma vinculados a los términos de la normas jurídicas que regulan el tributo, obligaciones, beneficios, exoneraciones, entre otros.**

2.5 Que conforme a nuestro Estado de Derecho, no se trata de resolver en base a lo que le beneficia o causa detrimento a los intereses de algunas de las partes, sino de **resolver conforme a las razones que el derecho suministra y darle la razón a quién le asiste el derecho**; en consecuencia, la resolución de toda causa, debe ser conforme a las normas del ordenamiento jurídico, exigiendo para ello un alto grado de certidumbre y claridad en el contenido de las disposiciones legales y el sentido de las normas interpretadas y aplicadas, **garantizando la seguridad jurídica.**

<sup>37</sup> Principio de Legalidad

*"Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

*Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.*

*Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.*

*No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."*

<sup>38</sup> Señala Ferreiro Lapatza, José Juan, que "la coactividad puede predicarse tanto de la norma que establece el tributo, es decir, la obligación a cargo de una persona de pagar una cantidad al Estado, como de la norma que establece o regula la obligación a cargo de una persona de pagar una cantidad de dinero a cualquier ciudadano particular"<sup>324</sup>, op citado, página

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

**TERCERO: Sobre la infracción por errónea iinterpretación de los artículos 7 numerales 7.1 y 7.8 del Decreto Ley N° 22774, y del artículo 69 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo**

**3.1** De los sustentos de los recursos de casación detallados en la parte expositiva, se advierte que estos residen, que de acuerdo al Decreto Ley N° 22774 quedó establecido que el sujeto del Impuesto General a las Ventas en la importación de bienes realizada por los contratistas, es Petróleos del Perú Sociedad Anónima, que las normas establecen **un régimen tributario especial** que impide a los contratistas a utilizar como crédito fiscal, el pago del impuesto efectuado por Petroperú quien lo dedujo como gasto.

**3.2** Atendiendo que las causas se resuelven conforme a las razones del ordenamiento jurídico, es necesario examinar los fundamentos de la sentencia recurrida, advirtiendo sobre las normas interpretadas y aplicadas, que el silogismo jurídico en justificación interna de la argumentación jurídica, en relación a si existe o no un régimen tributario especial previsto en el Decreto Ley N° 22774, que, no hay coherencia lógica, invalidando la sentencia impugnada, como se pasa a sustentar en los considerandos siguientes.

**3.3** Es un asunto **relevante para resolver la controversia, identificar las normas aplicables al caso, sean del régimen tributario común y/o especial**, en relación a las obligaciones y derechos tributarios de Petroperú como de la demandante Savia Sociedad Anónima, y la incidencia en relación a ambas respecto a la posibilidad de deducirlo como gasto y/o crédito fiscal.

**3.4** Estando tan intrínsecamente vinculado a la resolución del caso determinar el ámbito jurídico tributario en que se desenvuelven las acciones de las dos entidades señaladas, así como sus incidencias específicas y consecuencias jurídicas, que **de incurrir en algún error al respecto, la decisión no estará conforme a derecho, incumpliendo la exigencia de debida motivación, la**



1081

SENTENCIA  
CASACION N° 14785 - 2014  
LIMA

cual ha merecido interpretación por la Corte Interamericana<sup>39</sup> en el sentido que es un derecho fundamental que obliga a la motivación adecuada, razonada, coherente y completa de las resoluciones, constituyendo una protección contra la arbitrariedad en la adopción de decisiones judiciales; que comprende el derecho a ser juzgado por las razones que el derecho suministra: "(...) *la motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática (...)*"<sup>40</sup>.

3.5 Ahora bien, la justificación interna<sup>41</sup> del razonamiento en la motivación de las resoluciones judiciales, implica la conexión, entre las premisas fácticas determinadas mediante la inferencia de prueba - esto es los hechos contrastados que producen convicción al juez en base, a la valoración conjunta de los medios probatorios-, y, **las normas jurídicas seleccionadas, interpretadas y aplicadas al caso concreto**; de modo tal que permite en el examen de justificación interna evaluar la *corrección formal* de la motivación, es decir el silogismo judicial<sup>42</sup>, a través del que se arriba a la decisión; superando la justificación interna, recién es posible examinar la justificación externa en corrección material de la motivación, que **la premisa mayor**

  
<sup>39</sup> Vinculante para el Perú en atención a la Cuarta Disposición Transitoria de la Constitución Política.

<sup>40</sup> Caso **Apitz Barbera y otros**, sentencia de la Corte Interamericana de derechos Humanos de fecha 05 de agosto de 2008, fundamento 77.

<sup>41</sup> "(...) *la justificación interna muestra la corrección de la inferencia de la conclusión o decisión a partir de las premisas. En la justificación interna se aplican las reglas de la lógica formal o deductiva para determinar si un argumento es lógicamente correcto. Es decir, se considera como no-problemática o como "algo dado" la tarea de subsunción (PM/pm) y, a partir de ahí, se aplica lógicamente la consecuencia jurídica pertinente.*" López García, José Antonio "Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica" En *Tutela de Derechos en Sede Jurisdiccional*. (2013) . Fondo Editorial del Poder Judicial, Lima. Pp. 63

<sup>42</sup> "Este tipo de esquema lógico (...) se denomina silogismo judicial o silogismo jurídico [en el que] la primera premisa enuncia una norma general y abstracta en la que un supuesto de hecho (...) aparece como condición para una consecuencia jurídica(...). La segunda premisa representa la situación en que se ha producido un hecho (...) que cae bajo el supuesto de hecho de la norma. Y la conclusión establece [que a dicho supuesto de hecho] se le debe anudar la consecuencia jurídica prevista por la norma". Atienza, Manuel ( 2006) "Las Razones del Derecho". Palestra. Segunda Edición. Lima. Pp. 54

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

**corresponde a la norma jurídica**, y la premisa menor a los hechos probados, siendo el resultado, la conclusión conforme a derecho.

**3.6 Sin embargo, la sentencia de vista no permite en examen de justificación externa evaluar si las premisas normativas (o premisa mayor) extraídas de la interpretación del Decreto Ley N° 22774, corresponde a la norma jurídica, en tanto no supera el examen de justificación interna.**

La sentencia impugnada expresa los hechos y las disposiciones jurídicas, observando que arriba a ciertas conclusiones en calificación jurídica de los hechos, las que son las siguientes:

- a. Que las partes celebraron un contrato ley (considerandos sétimo, octavo, noveno y décimo).
- b. Que, en relación al uso del crédito fiscal, la situación no difiere cuando quien paga el Impuesto General a las Ventas de las importaciones no es el mismo contribuyente sino un tercero frente al fisco, que por disposición legal se ve obligado a pagarlo.
- c. Que en materia tributaria todo beneficio, exoneración o modificación de obligaciones debe ser establecido por ley (considerando décimo quinto).
- d. Que no existe razón legal para considerar que la demandante estuvo sometida a un régimen tributario especial que afectó su derecho a utilizar el crédito (considerando décimo quinto).
- e. Que el Decreto Ley N° 22774, no tiene incidencia sobre la demandante, en la medida que su propósito fue únicamente instituir a favor de PETROPERÚ un régimen tributario especial para el pago de su impuesto a la Renta (considerando décimo octavo).



**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

e. Que Petroperú contractualmente asumió la obligación de pagar el impuesto y por mandato de ley le fijó esa obligación pudiendo deducirlo como gasto (considerando décimo noveno).

**3.7** La incoherencia en el razonamiento de la sentencia recurrida se advierte en dos extremos vinculados a las premisas mayores extraídas del Decreto Ley N° 22774:

**3.7.1** La sentencia tiene como premisa que Savia es la contribuyente (quién de acuerdo al régimen común es la obligada al pago del impuesto), y Petroperú es el obligado por ley al pago del impuesto por las importaciones realizadas por Savia (por ley especial), sin embargo, establece como consecuencia jurídica que el Decreto Ley N° 22774 solo produjo efectos en relación Petroperú al obligarlo al pago del impuesto, y que el referido decreto no tiene incidencia sobre la demandante; obviando que tiene señalado que el contribuyente es la demandante que por haber realizado el hecho imponible y conforme al régimen común estaría obligado al pago, y que si alguien por norma especial es obligado al pago del impuesto, también repercute consecuencias jurídicas sobre aquel que por norma general era el obligado al pago del tributo; resultando manifiesto que ha utilizado premisas que se contraponen e invalidan.



**3.7.2** La sentencia de vista señala como premisa que está ante un contrato ley, y que el Decreto Ley N° 22774 sí estableció un régimen especial para Petroperú empero no estableció un régimen especial para la demandante; resultando consecuencias jurídicas contradictorias, que el mismo decreto ó el contrato ley, haya establecido un régimen especial para una de las partes y no para la otra, no obstante que las situaciones jurídicas de ambas se encuentran vinculados por las disposiciones normativas y contractuales, existiendo implicancias jurídicas.

1084

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

Ello no significa que se esté afirmando que se trate de un contrato ley, ni que la deducción como gasto por la entidad implique el no uso como crédito fiscal por la demandante, sino, que las premisas normativas y la argumentación jurídica utilizada deben haber sido construidas en forma coherente y congruente; además en corrección material deben ser de acuerdo a derecho, exigiendo la adecuada identificación de la o las normas de nuestro ordenamiento jurídico que contribuyan a la solución del caso, esto es, determinando de acuerdo a la pretensión demandada y las normas especiales y normas generales, **si existe o no, alguna restricción o impedimento legal para que la demandante pueda usar como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas de la mercancía importada por ella y abonado por Petroperú;** así como responder con argumentos jurídicos a los términos de la contradicción de la demanda, en relación a que **lo utilizado como gasto por Petroperú, legalmente no podría ser usado como crédito fiscal por Savia.**

3.8 El silogismo jurídico en justificación interna, garantiza la corrección lógica del razonamiento, y de que las conclusiones resultan de las premisas utilizadas en la argumentación, por lo que **no existe inferencia lógica cuando se utilizan premisas normativas contradictorias que se anulan entre sí,** como sucede cuando se acoge la tesis de que el régimen legal especial sólo produce efectos en relación de una de las partes de la situación jurídica; o cuando se formula una tesis que tiene por base el principio de legalidad, sin embargo, luego argumentan que no hay un régimen tributario especial, sin precisar de dónde viene el sustento normativo legal para que Petroperú asuma la obligación de pago y pueda deducirlo como gasto, y tampoco justifican jurídicamente la consecuencia **de que la contribuyente podría usar el crédito fiscal;** incurriendo en los dos supuestos en incoherencia en el razonamiento que afecta la validez de la decisión judicial.

3.9 La motivación de las resoluciones judiciales forma parte de los derechos fundamentales con reconocimiento en la norma constitucional y tratados sobre

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

derechos humanos; es contemplado en el artículo 12° de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>43</sup> como una obligación exigible en las resoluciones judiciales de las dos instancias (con excepción de los decretos), y en el artículo 122° inciso 3 del Código Procesal Civil<sup>44</sup>, se precisa que es contenido obligatorio de las resoluciones bajo sanción de nulidad; estando vinculados los jueces por el ordenamiento jurídico y en un Estado Constitucional de Derecho, a motivar en forma debida, expresando en forma razonada y lógica los sustentos de su decisión al momento de emitir sus resoluciones.

**III. DECISIÓN**

Por estas consideraciones, **MI VOTO** es porque se declare: **FUNDADO** en parte los recursos de casación interpuestos por el **Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas - MEF**, y por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT**, en consecuencia, **NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco de fecha veintiséis de agosto de dos mil catorce, que resuelve **CONFIRMAR** la sentencia apelada contenida en Resolución número once, de fecha once de julio de dos mil trece, aclarada por resolución número doce de fecha quince de julio del mismo año, que declaró **FUNDADA** la demanda; y **SE DISPONGA** que la Sala Superior **RENUEVE** el acto procesal emitiendo nueva Sentencia debidamente motivada con arreglo a derecho; en los seguidos por Savia Perú Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, sobre Nulidad de Acto Administrativo; **SE ORDENE** la publicación del texto de la presente



<sup>43</sup> **Artículo 12.- Motivación de Resoluciones.**

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan, pudiendo estos reproducirse en todo o en parte sólo en segunda instancia, al absolver el grado.

<sup>44</sup> **Artículo 122.- Contenido y suscripción de las resoluciones.-** Las resoluciones contienen:

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

(...). La resolución que no cumpliera con los requisitos antes señalados será nula, salvo los decretos que no requerirán de los signados en los incisos 3., 5. y 6., y los autos del expresado en el inciso 6.

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente  
Corte Suprema de Justicia de la República

**SENTENCIA**  
**CASACION N° 14785 - 2014**  
**LIMA**

resolución en el Diario Oficial "El Peruano" de acuerdo a ley; y se devuelva.-  
**Juez Supremo Rueda Fernández.-**

**SS.**

**RUEDA FERNÁNDEZ**

*Siv/ Mat.*



Dr. RICARDO NAVARRO PAJUELO  
SECRETARIO DE SALA  
Sala de Derecho Constitucional Social Permanente  
CORTE SUPREMA  
11 ENE. 2017