



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 368 - 2015
LIMA**

Sumilla: “Frente a la coexistencia de dos (2) criterios ante la autoridad administrativa (Tribunal Fiscal), en donde uno es más beneficioso que el otro, hace concluir a este Colegiado Supremo que corresponde la aplicación del principio de favorabilidad, contemplado en el numeral 5) del artículo 230 de la Ley N°27444, pues corresponde la aplicación de la norma o criterio más favorable al administrado, aun cuando este se hubiere establecido después de ocurrido los hechos que se pretende sancionar”.

Lima, tres de julio
de dos mil diecisiete.-

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

VISTA; la causa número trescientos sesenta y ocho – dos mil quince, de conformidad con el dictamen Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo; en audiencia pública llevada a cabo el veintiuno de abril de dos mil diecisiete, integrada por los señores Jueces Supremos: Lama More - Presidente, Wong Abad, Arias Lazarte, Cartolín Pastor y Bustamante Zegarra; luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

I. RECURSOS DE CASACIÓN

Se trata de los recursos de casación interpuestos por la parte demandada, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria** (en adelante Sunat) y la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, ambos fecha veintiséis de septiembre de dos mil catorce, obrante a fojas ciento tres y, sesenta y siete del cuaderno de apelación, respectivamente; contra la sentencia de vista de fecha ocho de agosto de dos mil catorce, obrante a fojas cincuenta y nueve del cuaderno de apelación, que revocó la sentencia apelada contenida en la resolución número ocho, de fecha veinticuatro de mayo de dos mil doce, obrante a fojas ciento cincuenta y nueve del expediente principal, que



**SENTENCIA
CASACIÓN N°368 - 2015
LIMA**

declaró infundada la demanda incoada; y reformándola la declaró fundada, en los seguidos por el Grifo Dennis Sociedad Anónima Cerrada contra la parte recurrente; sobre proceso contencioso administrativo.

II. CAUSALES DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

Mediante los autos calificatorios de fecha doce de octubre de dos mil quince, obrante a fojas cincuenta y seis; y, sesenta y uno del cuaderno de casación, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de esta Corte Suprema declaró procedentes los recursos interpuestos por los demandados Tribunal Fiscal, por intermedio de la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, y la Sunat, por las siguientes infracciones normativas: **a) Interpretación errónea de la Nota 4 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** Señala que conforme a dicha norma el criterio de frecuencia no tiene relación con el número de veces en que el contribuyente incurre en la misma infracción en cada uno de sus establecimientos comerciales, por lo que resulta evidente que dicho criterio, conforme a tal norma, debe ser entendido en relación al número de oportunidades en que el infractor incurre en la misma infracción con prescindencia del lugar donde se comete, pues el hecho determinante es que el sujeto infractor presente una conducta reiterativa, interpretación que se encuentra acorde con lo dispuesto en los artículos 164 y 167 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y no resultaría contraria a lo establecido el numeral 3) del artículo 230 de la Ley N° 27444 -Ley del Procedimiento Administrativo General; y, **b) infracción normativa de los artículos 154 y III del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** Alega que la Sunat no motivó de manera adecuada su sentencia, pues indicó que para efectos de la sanción impuesta por la comisión, señalada en el numeral 1) del artículo 174 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, debió tener en cuenta la frecuencia en la comisión de la infracción señalada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 30 28-2-2007 (resolución simple que no era de observancia obligatoria para la Sunat); agrega que si la Sala revisora consideraba el criterio señalado en la indicada resolución del



**SENTENCIA
CASACIÓN N°368 - 2015
LIMA**

Tribunal Fiscal, debió motivar por qué no debía aplicarse el criterio señalado en la resolución del Tribunal Fiscal N° 215-5-1999, criterio que también estaba vigente al momento de la comisión de la infracción cometida por la empresa demandante; máxime si se tiene en cuenta al estar ambos criterios contenidos en una resolución simple, no son de observancia obligatoria ni por acuerdo de Sala Plena, por tanto, no vinculantes para la Administración Tributaria; por dicha razón, para efectos de la sanción de cierre, la Administración tenía en cuenta lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 215-5-1999, criterio que fue reforzado con el acuerdo de Sala Plena que el mismo Tribunal Fiscal emitió con fecha veintisiete de diciembre de dos mil siete, el cual se fundamentó y motivó el factor por el cual correspondía que prevalezca el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 215-5-1999, que posteriormente fue plasmado en la resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria N° 169-1-2008 que sí tiene efectos vinculantes para la Administración Tributaria.

III. CONSIDERANDO

PRIMERO: Según se advierte de autos, el presente proceso fue iniciado con motivo de la demanda contencioso administrativa, obrante a fojas setenta y seis del cuaderno principal, interpuesto por el Grifo Dennis Sociedad Anónima Cerrada, a través de la cual planteó como *pretensión principal* que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 054 21-2-2009, de fecha cinco de junio de dos mil nueve, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140008362/SUNAT, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil ocho, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 022-012-0000305 que dispone como sanción el cierre temporal de su establecimiento ubicado en la avenida Túpac Amaru N° 3590 del distrito de Carabayllo, Lima; y, como *pretensión accesoria* solicitó que se deje sin efecto la sanción de cierre.

SEGUNDO: Mediante la sentencia emitida por la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, de



**SENTENCIA
CASACIÓN N°368 - 2015
LIMA**

fecha veinticuatro de mayo de dos mil doce, obrante a fojas ciento cincuenta y nueve del expediente principal, se declaró infundada la demanda.

TERCERO: Frente a esta decisión, la empresa demandante formuló recurso de apelación, de fecha tres de octubre de dos mil doce, obrante a fojas ciento setenta y ocho del expediente principal, el cual fue resuelto por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante la sentencia de vista de fecha ocho de agosto de dos mil catorce, obrante a fojas cincuenta y nueve del cuaderno de apelación, que revocó la sentencia apelada, de fecha veinticuatro de mayo de dos mil doce, que declaró infundada la demanda; y, reformándola la declaró fundada; en consecuencia, nula la resolución administrativa impugnada y ordenaron al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución con arreglo a las consideración expuestas; sustentando su fallo en que los hechos materia de la infracción administrativa se produjeron el veinticinco de octubre de dos mil cinco, advirtiéndose que el criterio de frecuencia vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción y no al local, se aprobó por la Resolución N° 0169-1-2008 publicada en el diario oficial “El Peruano” el veinticinco de enero de dos mil ocho, en tal sentido, la aplicación del mismo acorde a lo previsto por el artículo VI del Título Preliminar de la Ley N° 27444 -Ley de Procedimiento Administrativo General, solo tiene vocación de continuidad para el futuro y no para los hechos suscitados antes de expedirse el mismo, pues la retroactividad está condicionada a que el precedente que se pretende aplicar en forma retroactiva sea el más beneficioso para el administrado frente a otros criterios vigentes en ese tiempo; por consiguiente, al expedir el Tribunal Fiscal la resolución administrativa impugnada aplicando un criterio posterior que no beneficia al administrado, incurre en causal de nulidad prevista en el numeral 1) del artículo 10 de la Ley N°27444 al no tener en cuenta los criterios recurrentes establecidos en la Resolución N° 3028-2-2007, de fecha veintinueve de marzo de dos mil siete, en la que se hace referencia a las reiteradas resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal como los N.ºs 0067-1-2000, 1990-3-2003, 570-2-2004, 5441-1-2005 y 2675-1-2006 en las que se interpreta que para el cómputo



**SENTENCIA
CASACIÓN N°368 - 2015
LIMA**

de frecuencia debe de tenerse en cuenta el local en el que se cometió la infracción, criterio que resulta ser más beneficioso al administrado.

CUARTO: En ese sentido, el punto materia de controversia, según se advierte de autos, es el criterio que debe ser adoptado para la determinación del cómputo de la frecuencia de infracciones incurridas, es decir, si esta quedará establecida en atención a infracciones incurridas por el contribuyente, independientemente de los establecimientos comerciales -locales- que le pertenezcan, o quedará fijada en atención al local en que se incurrió la infracción.

QUINTO: Análisis de la primera infracción normativa denunciada

Ahora bien, respecto de la primera causal, referida a la **infracción normativa por interpretación errónea de la Nota 4 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del Texto Único Ordenado del Código Tributario**; esta señala: “(4) La multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción salvo que éste la reconozca mediante Acta de Reconocimiento (...)", luego se agrega: “(...) La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante Acta de Reconocimiento (...)" (Subrayado es nuestro); así pues, en el presente caso, ha quedado establecido por las instancias de mérito que la empresa demandante incurrió en infracción tributaria al no haber entregado comprobante de pago respecto de productos vendidos en la tienda Market que tiene instalado en el grifo de su propiedad, ubicado en la avenida Túpac Amaru N° 3590, Carabayllo, Lima; estos hechos habrían sucedido el veinticinco de octubre de dos mil cinco; sin embargo, se precisa que posteriormente se notifica a la demandante con la medida de sanción de cierre de local por tres (3) días, con el argumento que, con fecha veintitrés de junio de dos mil cuatro, habría incurrido en el mismo tipo de infracción; quedando establecido, conforme se



**SENTENCIA
CASACIÓN N°368 - 2015
LIMA**

aprecia de la sentencia de vista, que dichas infracciones se habrían producido en locales distintos; por su parte, el demandante indicó, tanto en sede administrativa como judicial, que la primera de las infracciones invocadas por la Administración Tributaria se produjo en un establecimiento que ella misma regenta, ubicado en la Provincia Constitucional del Callao.

5.1 Así pues, la Sala Suprema, en la sentencia de vista señaló que en virtud de la reiterada jurisprudencia expedida en sede administrativa por el Tribunal Fiscal, y que se detallan en dicho fallo, corresponde aplicar el criterio de determinación de la frecuencia de infracciones, a efecto de aplicar la sanción de cierre temporal del local comercial, en atención al local o establecimiento en que se detecten dichas infracciones y no en atención a la persona titular de dichos establecimientos; tal criterio resulta razonable, pues tratándose de una medida de “cierre temporal de establecimiento”, esta se encuentra referida, en principio, al funcionamiento del local que será objeto de la medida; en esto resulta válido razonar que el infractor será responsable en tanto es conductor del establecimiento comercial donde se produjo la infracción; por tanto, una interpretación distinta nos conduciría a resultados arbitrarios, como por ejemplo: a) Podría dar lugar al cierre del local donde se produjo la primera infracción o al de ambos locales, pues estos pertenecerían a una misma “persona”; o, b) cerrar simultáneamente tres (3) o más locales si secuencialmente se produjeran solo una infracción similar adicional; o, c) que habiéndose detectado una infracción en, por lo menos, dos (2) de sus locales, serían cerrados todos los establecimientos de su propiedad, con el argumento que la infracción es a la “persona propietaria” de dichos establecimientos, dada su “naturaleza personal”; tales resultados serían, de modo evidente, irrazonables.

5.2 Asimismo, se advierte que la recurrente no aportó elemento serio y atendible que permita establecer que la Nota 4 haya sido interpretada erróneamente por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, es decir, que el criterio de determinación de la frecuencia de infracciones esté en función a la persona o titular de los diversos locales en que detecte la misma o



**SENTENCIA
CASACIÓN N°368 - 2015
LIMA**

similar infracción tributaria; no resultando suficientes para desvirtuar los argumentos de la sentencia materia de este recurso; pues, el hecho alegado que la multicitada Nota 4 hace alusión al “infractor”, para concluir que teniendo la infracción “naturaleza personal” la frecuencia de infracciones debía computarse respecto de la persona y no al local, pues como se ha precisado en el párrafo precedente, tal criterio podría provocar una secuencia de cierre de locales contraria a los que la ley señala.

5.3 Dicho esto, se entiende que el criterio de frecuencia no debería tener relación con el número de veces en que el contribuyente -propietario de varios locales- incurre en la misma infracción en cada uno de sus establecimientos comerciales, sino que resulta razonable el criterio que establece la frecuencia en relación al número de oportunidades en que el infractor incurre en la misma infracción en el local que finalmente será objeto de cierre temporal. Por ello la causal casatoria invocada debe ser desestimada.

SEXTO: Análisis de la segunda infracción normativa denunciada

En cuanto a la **infracción normativa del artículo 154 y del artículo III del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, la recurrente señaló que no existe una debida motivación, pues para efectos de la sanción impuesta por la comisión de la infracción tributaria señalada, la Sala Suprema debió explicar por qué tomó en cuenta la frecuencia en la comisión de la infracción indicada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3028-2-2007, o en todo caso, debió motivar por qué no corresponde la aplicación del criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 215-5-1999, ya que ambas resoluciones contienen criterios distintos respecto al tema materia de pronunciamiento, más aún, teniendo en cuenta que son resoluciones que no tienen carácter vinculante, esto es, son resoluciones que no son de observancia obligatoria. Asimismo, la recurrente señala que el criterio establecido para la sanción de cierre señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 215-5-1999, fue retomado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 169-1-2008, la misma que



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 368 - 2015
LIMA**

sí tiene observancia obligatoria y, por ende, efecto vinculante para la Administración.

6.1 Al respecto, el citado artículo 154 del Código Tributario señala: “*Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano*”.

6.2 Así también, se advierte que el Tribunal Fiscal emitió dos (2) criterios diferentes, establecidos en diferentes momentos; entendió, en uno de ellos, que se considera una infracción como reiterativa, cuando es cometida por el contribuyente con independencia de si esta corre en el mismo local u otra diferente; mientras que en otra oportunidad entendía que para aplicar la sanción de cierre temporal, debía imponerse tomando en cuenta el número de veces en que el administrado cometía igual infracción en el mismo local.

6.3 De ello, y estando en cuestionamiento qué criterio corresponde la aplicación, tomándose en cuenta la fecha en que cada resolución fue emitida, esto es, antes o después de los hechos que se pretende sancionar, para un mejor análisis corresponde tener en cuenta lo estudiado por Morón Urbina¹, respecto al principio de irretroactividad, donde señala: “*(...) nuestro ordenamiento administrativo ha establecido dos reglas para regular la aplicación en el tiempo de las normas sancionadoras administrativas*”:

¹ Morón Urbina, J. C. (2015). “*Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. p. 777.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 368 - 2015
LIMA**

- i) la irretroactividad de las normas sancionadoras administrativas que garantiza que la potestad sancionadora solo será válida para aplicar sanciones cuando hayan entrado en vigencia con anterioridad a la comisión de la infracción, siempre que sigan vigentes al momento de su calificación por la autoridad o hayan sido modificadas por normas posteriores más afflictivas para el administrado (aplicación ultractiva benigna de la norma (...))*
- ii) la aplicación de las normas sancionadoras posteriores a la comisión del ilícito siempre que beneficien al administrado (retroactividad benigna). El principio enunciado contiene una excepción valiosa: si hubiere una norma posterior, que, integralmente considerada, fuera más favorable al administrado debe serle aplicada (...)".*

6.4 Estando a lo expuesto, y siendo evidente la coexistencia de dos (2) criterios ante la autoridad administrativa (Tribunal Fiscal), en donde uno es más beneficioso que el otro, hace concluir a este Colegiado Supremo que corresponde la aplicación del principio de favorabilidad, contemplado en el numeral 5) del artículo 230 de la Ley N° 27444², pues como se señala, corresponde la aplicación de la norma o criterio más favorable al administrado, aun cuando este se hubiere establecido después de ocurrido los hechos que se pretende sancionar.

6.5. Entonces, no habiéndose considerado los criterio citados, al momento de pronunciarse sobre la sanción a imponerse, se verifica que se vulneró el derecho del administrado, al pretender que se aplique en el presente caso el precedente vinculante administrativo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 169-1-2008, emitido tres (3) años después de los hechos que dieron origen a la infracción tributaria materia de estos autos.

SÉPTIMO: Finalmente, no siendo suficiente los argumentos presentados en los recursos casatorios, que desvirtúen o hagan cambiar de postura lo resuelto por

² *“Artículo 230 de Ley N°27444: (...)*

5. Son aplicables las disposiciones sancionadas vigentes en el momento de incurrir en el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables”.



**SENTENCIA
CASACIÓN N°368 - 2015
LIMA**

la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, no corresponde estimar los mismos, debiendo declararse **infundados**.

IV. DECISIÓN

Por estas consideraciones: declararon **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la parte demandada, *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria* (en adelante Sunat) y la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del *Tribunal Fiscal*, ambos fecha veintiséis de septiembre de dos mil catorce, obrantes a fojas ciento tres y, sesenta y siete del cuaderno de apelación, respectivamente; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista de fecha ocho de agosto de dos mil catorce, obrante a fojas cincuenta y nueve del cuaderno de apelación; en los seguidos por el Grifo Dennis Sociedad Anónima Cerrada contra la parte recurrente; sobre proceso contencioso administrativo; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano” conforme a ley; y los devolvieron. Interviene como **Juez Supremo ponente: Lama More.**-

S.S.

LAMA MORE

WONG ABAD

ARIAS LAZARTE

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

lsd/Oaa