

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

**SUMILLA:** Tomando en cuenta que el valor de los activos netos que forman parte de la base imponible del impuesto temporal de los activos netos, serán considerados a valores históricos, corresponde, en el caso concreto, excluir el excedente de revaluación voluntaria en la determinación de dicho impuesto.

Lima, quince de junio de dos mil veintidós

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL  
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA  
REPÚBLICA**

**I. VISTOS**

El recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT (mediante su Procuraduría Pública), presentado el veintidós de mayo de dos mil diecinueve (folios 297-311 del Expediente Principal N.º 08878-2017-0-1801-JR-CA-19), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del tres de abril de dos mil diecinueve (folios 273-292), que revocó la sentencia apelada, mediante resolución número ocho, del treinta de octubre de dos mil dieciocho (folios 153-166) —que declaró fundada en parte la demanda— y, reformándola, declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

**II. ANTECEDENTES**

**Demanda**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.°16843-2019**  
**LIMA**

1. Mediante escrito del diez de julio de dos mil diecisiete, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria interpuso demanda contencioso administrativa (folios 12-38). Señala las siguientes pretensiones:

**Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 03331-2-2017, del diecinueve de abril de dos mil diecisiete, en cuanto dispuso revocar la Resolución de Intendencia N.°026140142894/SUNAT.

**Pretensión accesoria:** Al declarar fundada la pretensión principal, solicita se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución que ordene a la SUNAT efectuar una nueva determinación observando el procedimiento legal establecido.

2. Los argumentos de la demanda señalan lo siguiente:

a) Señala que se debe verificar si el Tribunal Fiscal debió revocar la Resolución de Intendencia N.° 026140142894/SUNAT, cuando lo que correspondía era declarar su nulidad a efectos de que la administración tributaria subsane los defectos advertidos, dado que la fiscalización y determinación realizada por la contribuyente por el impuesto temporal a los activos netos ha sido confirmada por el Tribunal Fiscal, observando dicho colegiado administrativo el extremo referido a la deducción de la base imponible de dicho impuesto por el excedente de revaluación.

b) Respecto al excedente de revaluación, la demandante señala que la contribuyente no ha sustentado que hubiera sido realizado con motivo de una reorganización societaria en los términos que señala expresamente el inciso 1 del artículo 5 de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, por lo que no corresponde que se deduzca el excedente de revaluación de la base imponible para la determinación del impuesto temporal de los activos netos. Es por

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

ello que en el Anexo N.º 01 de la Resolución de De terminación N.º 0240030332971 no se incluyó en el excedente de revaluación como deducción de la base imponible para la determinación del impuesto temporal a los activos netos del período marzo de dos mil quince.

- c)** Advierte que, del contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03331-2-2017, si bien la fiscalización y determinación efectuada a la contribuyente por el impuesto temporal a los activos netos ha sido confirmada por el Tribunal Fiscal, dicho colegiado no ha explicado los motivos por los cuales revocó la resolución apelada y ordenó a la administración tributaria excluir de la base imponible para la determinación del impuesto temporal a los activos netos, el excedente de revaluación.

**Contestación de la demanda**

**3.** El catorce de agosto de dos mil diecisiete (folios 60-72), el codemandado Compupalace Perú S.A. absuelve la demanda, solicitando que se declare infundada en todos sus extremos en consideración a los siguientes argumentos:

- a)** Señala que el Tribunal Fiscal no ha detectado una infracción procedimental que traiga como consecuencia la devolución del expediente a la SUNAT, y la decisión revocatoria se ha expedido sobre la base de un análisis considerativo de fondo y no, como señala la administración tributaria, sobre la base de haberse detectado en alejamiento del procedimiento legalmente establecido.
- b)** Sobre el excedente de revaluación, advierte que, aun cuando la compañía no se encontrara dentro del supuesto relacionado con la reorganización societaria, cualquier revaluación realizada por las empresas debería ser deducible de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos, dado que la revaluación voluntaria o el aumento del valor de los activos fijos de una empresa se encuentran

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

dentro de los conceptos que corresponden deducir a efectos de determinar la base imponible del impuesto temporal a los activos netos.

- c)** Añade que el literal a del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, señala que los contribuyentes que no se encuentren obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.º 797, como el caso de autos, deberán tener en consideración el monto a valor histórico de sus activos para calcular la base imponible del impuesto.

**4.** El diez de agosto de dos mil diecisiete (folios 95-115), el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, en calidad de codemandado, contesta la demanda solicitando que se declare improcedente en consideración a los siguientes fundamentos:

- a)** Refiere que, en virtud de lo contenido en el inciso j del artículo 5 de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aplicable al caso de autos, se tiene que la administración no debía considerar dentro de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos la revaluación del activo fijo efectuado por la contribuyente; sin embargo, según lo resuelto durante el procedimiento administrativo, la administración tributaria sí tomó en cuenta la revaluación de activos dentro de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos, con lo cual contravino la disposición normativa citada.
- b)** Precisa que el Tribunal Fiscal ha actuado con arreglo a ley al revocar y dejar sin efecto la resolución de Intendencia, dado que antes de determinar si correspondía deducir de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos las revaluaciones de los activos fijos que realizó la SUNAT, correspondía primero establecer

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

si las revaluaciones a los activos fijos formaron parte de la base imponible considerando el costo histórico de los activos fijos.

**Sentencia en primera instancia**

5. El Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de su sentencia contenida en la resolución número ocho, del treinta de octubre de dos mil dieciocho, declara fundada en parte la demanda.

La sentencia de primera instancia sustentó su fallo señalando los siguientes argumentos:

**a) Refiere en su sumilla lo siguiente:**

*No se advierte que lo resuelto por el Tribunal Fiscal cumpla con la debida motivación establecida por el artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General- Ley N° 27444, y por ende se concluye que se encuentra acreditada la existencia de causales de nulidad en la Resolución materia de cuestionamiento previstas, en el artículo 10° de la Ley N° 27444- Ley del Procedimiento Administrativo General. Por lo tanto, resulta amparable la pretensión de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0333-2-2017; y deberá ordenarse al Tribunal Fiscal que emita nueva Resolución Administrativa en la cual emita pronunciamiento de fondo con la debida motivación, en atención a las observaciones efectuadas en la presente Sentencia.*

**b) Precisa que el Tribunal Fiscal recurre a la doctrina contable para establecer qué se entiende por costo histórico y concluir que, según los principios de contabilidad generalmente aceptados, se exige que casi todos los activos o pasivos se contabilicen y declaren según su precio de adquisición. Añade que según lo establecido en la norma III del título preliminar del Código Tributario, se han establecido las fuentes del derecho tributario, entre las cuales no se han incluido ni la doctrina ni las normas contables.**

**c) Precisa que, de lo señalado en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, no se advierte que esta señale que el valor de los activos netos sea el valor histórico, o el valor de adquisición, producción o construcción; por el contrario, el**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

mencionado artículo indica que el valor de los activos netos será el valor establecido en el balance general ajustado al treinta y uno de diciembre del ejercicio anterior. En consecuencia, el Tribunal Fiscal no ha fundamentado de manera suficiente la manera en la cual llega a la conclusión de establecer que el artículo 4 de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos se refiere al valor histórico.

**Sentencia de vista**

**6.** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del tres de abril de dos mil diecinueve, revoca la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número ocho —que declara fundada en parte la demanda—, y, reformándola, declara infundada la demanda en todos sus extremos.

Los argumentos de la sentencia de vista son los siguientes:

- a)** Alega que, de una lectura integral del artículo 4 de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, del inciso a del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos y del numeral 3.1 del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 087-2009/SUNAT —normas citadas por el Tribunal Fiscal— y la Ley N.º 28394, se arriba a la conclusión respecto a que correspondía que la empresa determine la base imponible del impuesto temporal a los activos netos considerando los activos netos a valores históricos, toda vez que el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, señala de forma expresa como única alternativa que la empresa determinara el valor de sus activos netos a valores históricos.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

- b) En el caso, no se advierte que el Tribunal Fiscal haya determinado que la SUNAT no ha seguido algún procedimiento legalmente preestablecido, dado que el reparo efectuado por la SUNAT no proviene de la aplicación de normas procedimentales o de haber detectado algún vicio de nulidad en que se haya incurrido durante el procedimiento de fiscalización sino que establece que la controversia pasa por determinar aquello que constituye o no parte de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos y precisa que la base imponible se constituye por el valor de los activos netos a valores históricos, lo cual implicaba que se excluya el excedente de revaluación en tanto las normas que regulan la base imponible del impuesto temporal a los activos netos no admiten que el valor de activos se realice con base en estimaciones o en valores distintos de valores históricos.

**Calificación del recurso de casación**

7. Mediante resolución casatoria del veintiuno de agosto de dos mil diecinueve, se declaró procedente el recurso de casación presentado por la SUNAT, respecto a las siguientes causales:

- a) Infracción normativa del literal j del artículo 5 de la Ley N.º 28424
- b) Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, concordante con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

**III. CONSIDERANDOS**

**Los fines del recurso de casación**

8. Debemos establecer, en principio, que la finalidad del recurso extraordinario de casación es la adecuada aplicación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional establecida por la Corte

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

Suprema de Justicia, tal como puede interpretarse de lo dispuesto por el artículo 141 de la Constitución Política de 1993 y el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364.

9. En este sentido, debemos establecer que, en un Estado constitucional, esta finalidad nomofiláctica del recurso de casación debe traducirse en la función que ostentan las Salas Supremas, como órganos de vértice, para establecer y fijar la interpretación de las disposiciones normativas con base en buenas razones. Como refiere Taruffo<sup>1</sup>, es fundamental en la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales se funda la interpretación de las disposiciones normativas, que deben ser seguidas por todos los jueces de la República.

**El marco normativo**

10. Antes de ingresar en el análisis del caso, debemos establecer las disposiciones normativas que son aplicables en el caso.

**Ley N.º 28424 - Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos**

*Artículo 1.- Creación del Impuesto Temporal a los Activos Netos Créase el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aplicable a los generadores de renta de*

---

<sup>1</sup> Refiere Taruffo al respecto:

*Esta no es la de asegurar la exactitud formal de la interpretación, lo que equivaldría a hacer prevalecer la interpretación formalista, en cuanto fundada solo sobre criterios formales, sino la de establecer cuál es la interpretación justa, o más justa, de la norma sobre la base de directivas y de las elecciones interpretativas más correctas (es decir, aceptables sobre la base de las mejores razones).*

*Una nomofiláctica formalista no tiene sentido, pues no significaría “defensa de la ley” sino defensa de una interpretación formal de la ley. Por otra parte, la nomofiláctica como elección y defensa de la interpretación justa no significa que no significa que, por esto, este sometida a criterios específicos y predeterminados de justicia material ni mucho menos a criterios equitativos con contenidos particulares. Significa en cambio, la elección de la interpretación fundada en las mejores razones, sean lógicas, sistemáticas o valorativas: bajo este perfil la nomofilaquia es la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales aquella se funda para constituir el elemento esencial, más que la naturaleza del resultado particular que de ella deriva.*

TARUFFO, Michele (2005). *El vértice ambiguo. Ensayos sobre la casación civil*. Lima, Palestra Editores; p. 129



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

*tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior. La obligación surge al 1 de enero de cada ejercicio.*

*Cuando en la presente Ley se haga mención al “impuesto” se deberá entender como referido al “Impuesto Temporal a los Activos Netos”. Asimismo, cuando se haga mención a la “Ley del Impuesto a la Renta” se entenderá referida al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N°054-99-EF y normas modificatorias.*

*Artículo 2.- Sujetos del Impuesto*

*Son sujetos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.*

*Artículo 4.- Base Imponible*

*La base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta. Para el cálculo de la base imponible correspondiente al ejercicio 2006 será de aplicación lo señalado en el artículo 2° de la Ley N° 28394, en tanto permanece vigente la suspensión dispuesta por dicha ley.*

*Por el ejercicio 2005, el valor del activo neto obtenido en dicho balance será actualizado de acuerdo a la variación del índice de Precios al Por Mayor (IPM) experimentada en el período comprendido entre el 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago y el 31 de marzo del ejercicio al que corresponda al pago.*

*Artículo 5.- Deducciones de la base imponible*

*No se considerará en la base imponible lo siguiente:*

*[...]*

*j) La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de reorganizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponda el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta.*

**Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos**

*Artículo 4.- Base Imponible*

*La base imponible del impuesto será determinada según lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley y por las siguientes disposiciones:*

*a) Tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior se actualizará al 31 de diciembre del ejercicio anterior se actualizará al 31 de marzo del año al que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del índice de Precios al Por Mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática. **En los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos.***

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

b) *La antigüedad de la maquinaria y equipos se computará desde la fecha del comprobante de pago que acredite la transferencia hecho por su fabricante o de la Declaración Única de Aduanas, según sea el caso. A tal efecto, los contribuyentes deberán acreditar ante la SUNAT la antigüedad de las maquinarias y equipos que excluyan de la base imponible que les corresponda pagar.*  
[...]

**Ley del Impuesto a la Renta**

*Artículo 104.- Tratándose de reorganización de sociedades o empresas las partes intervinientes podrán optar, en forma excluyente, por cualquiera de los siguientes regímenes:*

[...]

2. *Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.*

**Sobre la constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN**

11. Antes de ingresar en el análisis del caso, esta Sala Suprema debe señalar que el Tribunal Constitucional ha declarado la constitucionalidad del impuesto temporal a los activos netos - ITAN:

**6. El ITAN y el Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos.**

- El artículo 58° de la Carta Magna establece que la economía social de mercado es el régimen económico de nuestro país. Este régimen representa, como ya se ha expresado en la STC. N.º 008-2003-AI/TC, a los “*valores constitucionales de la libertad y la justicia, y, por ende, es compatible con los fundamentos axiológicos y teleológicos que inspiran a un Estado social y democrático de derecho. En ésta imperan los principios de libertad y promoción de la igualdad material dentro de un orden democrático garantizado por el Estado*”.

- Es evidente que se configura un compromiso de naturaleza constitucional que se fundamenta en valores básicos (libertad, igualdad, justicia y participación democrática en la formación del orden social y económico), los cuales deben entenderse no solo en un sentido formal, sino también material. Resulta de ello, que el Estado y los poderes públicos instituidos por la Constitución, “*están comprometidos en la consecución de un orden social más igualitario y más justo, y eso afecta de manera muy especial a su actividad financiera [...]*”.

- Así, surge el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo: “*[...] Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

*para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas*”.

- Es así que el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43º de la Constitución al señalar que: *“La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes”* y además, en el artículo 36º de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que señala que: *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*.

- Al igual que otros casos, se analiza el ITAN bajo la óptica y alcances del “deber de contribuir a los gastos públicos” lo que trae como consecuencia inmediata la obligación de reflexión y análisis de parte del legislador tributario, los estudiosos de la materia y del contribuyente.

- En conclusión, se trata de reglas de orden público tributario, que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen con la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44º de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social.

#### **IV. ANÁLISIS DE LAS CAUSALES DECLARADAS PROCEDENTES**

##### **Primera infracción normativa**

##### **12. Infracción normativa del literal j del artículo 5 de la Ley N.º 28424**

**13.** La disposición normativa cuya infracción se alega, establece lo siguiente:

##### **Ley N.º 28424 - Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos**

*Artículo 4.- Deducciones de la base imponible*

*No se considerará en la base imponible del Impuesto lo siguiente:*

*[...]*

*j) La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de reorganizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponda el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta.*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

14. Los argumentos de la recurrente son los siguientes:
- a) Sostiene que la normatividad invocada señala que no se debe incluir en la base imponible del impuesto temporal a los activos netos las reevaluaciones voluntarias del activo fijo originadas por la reorganización de sociedades.
  - b) En ese sentido, dado que la revaluación voluntaria materia del presente caso no se produjo por una reorganización de sociedades, no se puede excluir la misma de la base imponible; es decir, dicho concepto no forma parte de esta. En consecuencia, el literal j del artículo 5 de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos resulta aplicable únicamente para el caso concreto establecido en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, razón por la cual se excluye en el caso concreto, ya que no está dentro del supuesto de la mencionada norma.
15. En el caso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley N.º 28424, la base imponible del impuesto temporal a los activos netos se encuentra constituida por el **valor de los activos netos**. A su vez, el Reglamento de la Ley N.º 28424 señala de forma expresa en el inciso a del artículo 4, respecto a la base imponible, que el monto a considerar de los activos netos que forman parte de la base imponible del impuesto temporal **serán considerados a valores históricos** (y, tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.º 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al treinta y uno de diciembre del ejercicio anterior, se actualizará al treinta y uno de marzo del año al que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del índice de precios al

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

por mayor - IPM que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática).

**16.** Aunado a lo anterior y respecto a los cambios suscitados en lo establecido en la Ley N.º 28394<sup>2</sup>, esta Sala Suprema aprecia que en los considerandos séptimo, octavo y noveno, la Sala Superior ha desarrollado los motivos por los que se debe considerar el valor de los activos netos a valores históricos y, en esa línea, queda acreditado en el caso de autos que, en la determinación de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos, el valor del activo neto será considerado en su valor histórico. Es así que el considerando octavo de la sentencia de vista refiere lo siguiente (el resaltado es nuestro):

OCTAVO:

[...]

*Queda demostrado que de una lectura integral del artículo 4º de la Ley del ITAN, el inciso a) del artículo 4º del Reglamento de la Ley del ITAN y el numeral 3.1 del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 087-2009/SUNAT-normas citadas por el Tribunal Fiscal- y la Ley N° 28394 a que se hace referencia en la aludida Resolución de Superintendencia, se arriba a la misma conclusión antes señalada, toda vez que el artículo 4 del Reglamento de la Ley del ITAN señala de forma expresa como única alternativa que la empresa determinara el valor de sus activos netos a valores históricos, en tanto que el extremo referido a los sujetos obligados a realizar el ajuste de inflación de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 797 se trataba de un régimen suspendido o dejado sin efecto por la Ley N° 28394, con lo cual **el único mandato expreso que se mantenía vigente y que debía ser observado era que la empresa considere el valor de los activos netos a valores históricos.***

**17.** El reparo efectuado por la administración tributaria se da en torno a si procede o no la deducción del excedente de revaluación voluntaria en la determinación del impuesto temporal a los activos netos del ejercicio dos mil quince de la empresa codemandada. Ello —conforme refiere la

---

<sup>2</sup> La Ley N.º 28394 suspende la aplicación del ajuste por inflación de los estados financieros para efectos tributarios y señala lo siguiente:

*Artículo 1º.- Aplicación del ajuste por inflación*

*Suspéndese la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesto por Decreto Legislativo N° 797 y sus normas modificatorias y complementarias, a partir del ejercicio gravable 2005. Dicho régimen se restablecerá en el ejercicio cuando el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con el Consejo Normativo de Contabilidad, disponga restablecer el ajuste por inflación de los estados financieros con incidencia tributaria.*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

administración tributaria— solo procedería en el marco de una reorganización societaria (situación en la que no se encuentra la empresa codemandada).

**18.** En ese sentido, debemos señalar que el artículo 5 de la Ley N.º 28424, correspondiente a las deducciones de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos, refiere una lista taxativa de los distintos supuestos que no se consideraran en dicha base imponible, entre los cuales se encuentra el inciso j, que señala lo siguiente:

*[...] La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de reorganizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponde el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta [...].*

**19.** Conforme refiere la recurrente, la deducción del excedente de revaluación voluntaria en la determinación del impuesto temporal a los activos netos solo se originaría estrictamente con motivo de una reorganización empresarial y bajo las regla contenida en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta y, dado que dicha revaluación no se dio en una reorganización de sociedades, no se podría excluir de la base imponible.

**20.** Sin embargo, conforme se aprecia en el considerando séptimo de la sentencia de vista, el colegiado superior precisa lo contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03331-2-2017 respecto a la acreditación de la sola revaluación de activos, la cual no fue cuestionada por la administración tributaria, y solo fue motivo de controversia determinar si dicha revaluación se encontraba dentro del supuesto establecido en el inciso j del artículo 5 de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos. Sobre ello es correcto determinar de forma preliminar si dichas revaluaciones del activo fijo formaban parte de la base imponible

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

del impuesto temporal a los activos netos con base en la normatividad aplicable al caso.

**21.** En ese sentido y conforme se ha ido desarrollado en los considerandos precedentes de la presente resolución sobre el exceso de la revaluación de activos considerando **el valor del activo neto a valor histórico**, así como lo ha ido desarrollando la Sala Superior, resulta necesario traer a colación lo contenido en el considerando décimo de la sentencia de vista, que refiere lo siguiente (el resaltado es nuestro):

*DÉCIMO:*

*En ese contexto, dado que la norma aplicable señalaba de forma expresa que debía considerarse el valor de sus activos netos a valores históricos, lo cual - como se señala en la conclusión arribada por el Tribunal Fiscal- dicho valor resulta afectado si la empresa acuerda la revaluación de sus activos (reflejado como excedente de revaluación), **toda vez que al tratarse de una estimación se contrapone al valor histórico dispuesto por la norma; por lo que si el valor del activo incluye un excedente de revaluación que implica un incremento de su valor histórico, resulta imperativo que dicho excedente de revaluación sea deducido a efectos de obtener el valor del activo a un valor histórico; lo cual a su vez resulta siendo una consecuencia lógica si se quiere neutralizar el efecto de la estimación (revaluación) efectuada respecto al valor histórico del activo que se vio incrementado por la revaluación [...]***

**22.** En ese sentido, al configurar una revaluación de activos (que se ve reflejada como un excedente de revaluación) como un incremento de su valor histórico, dicho excedente corresponde que sea deducido de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos y ello haciendo prevalecer el valor histórico de un activo neto. Así, en el mismo considerando décimo de la sentencia de vista, refiere la Sala Superior:

*[...] no correspondía la aplicación de lo dispuesto por el inciso j) del artículo 5º de la Ley del ITAN referida a las deducciones del ITAN- norma invocada por la Administración Tributaria- sino que debía atenderse a lo regulado por el artículo 4º la Ley del ITAN, el inciso a) del artículo 4º del Reglamento de la Ley del ITAN y el numeral 3.1 del artículo 3º de la Resolución de Superintendencia N° 087-2009/SUNAT, normas referidas a la forma de determinación de la base imponible del ITAN.*

**23.** Por estas consideraciones, corresponde declarar infundada la causal denunciada.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

**Segunda infracción normativa**

**24. Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, concordante con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

**25.** La disposición normativa señala lo siguiente:

**Constitución Política del Perú de 1993**

*Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia*

*Son principios y derechos de la función jurisdiccional:*

*[...]*

*5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.*

**Ley Orgánica del Poder Judicial**

*Motivación de Resoluciones*

*Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan, pudiendo estos reproducirse en todo o en parte sólo en segunda instancia, al absolver el grado.*

**26.** Los argumentos de la recurrente vinculados a esta infracción normativa son los siguientes:

- a)** Sostiene que la motivación de las sentencias se apoya en la necesidad de que el juez haga públicas las razones que lo han conducido a fallar en uno u otro sentido, con lo que demuestra que su decisión no es producto de la arbitrariedad sino del correcto ejercicio de la función jurisdiccional que le ha sido encomendada; es decir, dirime la controversia sometida a su conocimiento, precisamente, en aplicación del derecho. Por lo tanto, la motivación, además de ser un deber para el poder público, es un derecho exigible jurisdiccionalmente conforme a un Estado constitucional de derecho.
- b)** Aunado a ello, señala que la motivación no puede considerarse cumplida con la mera emisión de una declaración de voluntad del



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

juzgador, accediendo o no a lo pretendido por las partes en el proceso, sino que debe demostrarse en los pronunciamientos judiciales el itinerario del razonamiento que cimienta y sustenta la decisión, que debe ser lo suficientemente clara para que sea comprendida.

- c)** Siendo ello así, indica que la sentencia de vista no sustenta las razones por las cuales considera que en mérito a “la naturaleza de dicha revaluación de activos” y “el valor histórico que se debe considerar para efectos de determinar el monto del valor de los activos netos”, resulta deducible de la base imponible para la determinación del impuesto temporal a los activos netos cualquier revaluación voluntaria efectuada por la contribuyente, con lo que se desnaturalizan las reglas establecidas en el artículo 5 de la Ley N.º 28424, donde se recogen de manera taxativa los supuestos en los cuales se puede deducir determinados conceptos de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos.
- d)** Asimismo, no se advierten, en concepto de la recurrente, los motivos por los cuales la Sala Superior considera que única y exclusivamente resulta aplicable el supuesto establecido en el literal c del artículo 5 de la Ley N.º 28424 únicamente para el caso del régimen de reorganización de sociedades o empresas establecido en el numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual de por sí ya es contradictorio con el fallo, al no revertir lo afirmado por el juez de primer grado.

**27.** Sobre la infracción denunciada, esta Sala Suprema debe señalar que, sobre el deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Apitz Barbera y otros* (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido:

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

*77. La Corte ha señalado que 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. En el mismo sentido: Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, párr.152.*

**28.** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 6 del Expediente N.º 00728-2008-PHC/TC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente:

*[...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Expediente N.º 1480-2006-AA/TC. FJ 2) ha tenido la oportunidad de precisar que “el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso.*

**29.** No obstante, en un escenario de concretización de este derecho fundamental, debemos señalar que el Tribunal Constitucional, en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. De esta manera, al Juez Supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el Juez Superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

**30.** En ese sentido, esta Sala Suprema aprecia que la Sala Superior ha desarrollado los fundamentos por los que considera que el excedente de la revaluación voluntaria es deducible de la base imponible del impuesto

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

temporal a los activos netos. Asimismo, ha precisado el marco normativo aplicable al caso de autos, ha realizado una interpretación sistemática y también ha consignado claramente los cambios suscitados en lo establecido en la Ley N.º 28394, a fin de establecer que el valor de los activos netos debe ser a valores históricos. Partiendo de esa premisa, el colegiado superior procede a verificar la naturaleza de la revaluación de activos y su incidencia en la determinación de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos; es decir, analiza si correspondía su deducción frente al incremento del valor del activo.

**31.** Asimismo, en el considerando noveno de la sentencia de vista, la Sala Superior añade lo contenido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 033-2004-AI/TC, a fin de dotar de contenido a la **capacidad contributiva**. Esta sentencia, según refiere la Sala Superior, afirma lo siguiente: “[...] De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC)”. En ese sentido y partiendo de ello, la Sala Superior determina que gravar un valor que no resulta tangible generaría una imposición sobre una base ficticia, pero no sobre la real capacidad contributiva. En ese sentido, no resulta razonable admitir un valor distinto a un valor histórico, dado que ello implicaría gravar un incremento de valor que no es tangible. Es así que, en el caso de autos, corresponde no incluir en la base imponible el excedente de revaluación de los activos, lo contrario significaría admitir estimaciones que no reflejan la real capacidad contributiva en la determinación de la base imponible del impuesto temporal a los activos netos.

Así también, cabe agregar que el Tribunal Constitucional respecto a la capacidad contributiva y su manifestación a través de los activos netos, ha

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

señalado en la sentencia recaída en el Expediente N.º 2722-2002-AA/TC lo siguiente (el resaltado es nuestro):

*8. Conviene advertir, en primer lugar, algo que no por obvio no es menos importante. Y es que al Tribunal Constitucional no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, **al momento de fijar la base imponible del impuesto "extraordinario", haya tomado como manifestación de capacidad contributiva "los activos netos" de los "perceptores de renta de tercera categoría".** Como antes se ha precisado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. Y la propiedad o, dicho de otro modo, los "activos netos" [...].*

**32.** En ese sentido, no es posible advertir que la Sala Superior haya incurrido en la vulneración del derecho a la debida motivación, en tanto su decisión ha sido debidamente fundamentada. En tal sentido, se debe declarar infundada la causal denunciada.

**DECISIÓN**

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil:

**DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (mediante su Procuraduría Pública), presentado el veintidós de mayo de dos mil diecinueve (folios 297-311).

En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sétima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número catorce, del tres de abril de dos mil diecinueve (folios 273-292), que revocó la sentencia de primera instancia —que declaró fundada en parte la demanda— y, reformándola, declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.º 16843-2019**  
**LIMA**

Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*, bajo responsabilidad, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y Compupalace Perú S.A., sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante del Castillo

SS. SS.

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

**BUSTAMANTE DEL CASTILLO**

BARRA PINEDA

DÁVILA BRONCANO

SMHL/arld