

Casación N° 03158-2022 Lima y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019. 4.21. Al respecto, corresponde precisar que la Sentencia de Casación N° 03158-2022 Lima, del veinte de abril de dos mil veintitrés, ha establecido como precedente vinculante el acápite 5.5.1 de su considerando quinto, el cual resulta de obligatorio cumplimiento. En tal sentido, la omisión de valorar, analizar o aplicar dicho precedente al momento de emitir pronunciamiento constituye un defecto relevante de motivación, máxime cuando la controversia materia de autos guarda relación directa con el régimen de las declaraciones juradas en el marco del procedimiento de fiscalización tributaria. 4.22. En esa línea, este Tribunal Supremo advierte que, a partir de las premisas normativas y fácticas desarrolladas en la sentencia de vista, el colegiado superior no sustentó su postura frente al caso concreto en lo concerniente a la aplicación o eventual apartamiento de los precedentes vinculantes invocados, de modo que arribó a una conclusión que no incluyó el análisis de lo previsto por el precedente vinculante de la Casación N° 03158-2022 Lima. En consecuencia, se verifica que la sentencia de vista no satisface las exigencias de logicidad y suficiencias propias del deber de motivación, al no haberse emitido pronunciamiento sobre la totalidad de los agravios contenidos en el recurso de apelación. 4.23. En ese sentido, conforme a los fundamentos expuestos, esta Sala Suprema concluye que la Sala Superior ha vulnerado el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, al infringir el derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales, al emitir un pronunciamiento sin dar respuesta a uno de los agravios, aquel relacionado a la aplicación del precedente vinculante contenido en la Casación N° 03158-2022 Lima. Por ello, corresponde declarar **fundada la única causal de naturaleza procesal denunciada** y, en consecuencia, declarar la nulidad de la sentencia de vista, a fin de que se emita un nuevo pronunciamiento con arreglo a derecho. 4.24. Finalmente, al disponerse el reenvío de la causa a la instancia superior de mérito, corresponde precisar que lo resuelto en esta sede suprema no implica una valoración positiva ni negativa respecto de las pretensiones contenidas en la demanda. Este Tribunal Supremo se limita exclusivamente a declarar la nulidad de la resolución recurrida, por las razones de orden constitucional y procesal antes expuestas. IV. DECISIÓN Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, **Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería**, mediante escrito del veintisiete de agosto de dos mil veinticinco (fojas doscientos veinticinco a doscientos treinta y nueve). En consecuencia, **DECLARARON NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del siete de agosto de dos mil veinticinco (fojas doscientos doce a fojas doscientos dieciocho), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima; y **ORDENARON** que se emita nueva sentencia de vista con arreglo a la debida motivación de las resoluciones judiciales. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería contra la Minera Las Bambas Sociedad Anónima y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Tovar Buendía**. SS. YAYA ZUMAETA, BUSTAMANTE DEL CASTILLO, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA, GUTIÉRREZ REMÓN

- ¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.
- ² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.
- ³ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- ⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ⁵ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México". Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.
- ⁶ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso J. vs. Perú". Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.
- ⁷ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Casa Nina vs. Perú". Sentencia del veinticuatro de septiembre de dos mil veinte; párr. 88.
- ⁸ Resolución recaída en el Expediente N° 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.
- ⁹ **Constitución Política del Perú**
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.

¹⁰ Código Procesal Civil

Artículo 122. 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.

Artículo 197. Valoración de la prueba

Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión

¹¹ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

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. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

¹² El Tribunal Constitucional, en la sentencia del Expediente N° 1480-2006-AA/TC, publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial *El Peruano*, ha puntualizado 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. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.

¹³ Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00356-2022-PHC/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el quince de junio de dos mil veintitrés.

¹⁴ Resolución del referido tribunal recaída en el Expediente N° 0728-2008-PHC/TC, publicada el ocho de noviembre de dos mil ocho en el diario oficial *El Peruano*.

¹⁵ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2003). *La motivación de las resoluciones judiciales*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons; pp. 157-158.

¹⁶ GUZMÁN, Leandro (2013). *Derecho a una sentencia motivada*. Buenos Aires-Bogotá, Editorial Astrea; pp. 189-190.

¹⁷ IGARTUA SALAVERRIA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.

¹⁸ TARUFFO, Michele (2006). *La motivación de la sentencia civil*. Traducción de Lorenzo Córdova Vianello. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

¹⁹ ATIENZA, Manuel, "Las razones del Derecho. Sobre la justificación de las decisiones judiciales. En <http://razonamientojuridico.blogspot.com>

²⁰ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2006). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.

²¹ IGARTUA SALAVERRIA, op. cit., p. 26.

²² Una decisión está internamente justificada si y sólo si entre las premisas utilizadas y la conclusión del razonamiento existe una conexión lógica (la conclusión se deduce lógicamente de las premisas, mediante un razonamiento válido).

MARTÍNEZ, David (2007). *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa*. Madrid, Marcial Pons; p. 39.

C-2500496-65

CASACIÓN N° 25241-2024 LIMA

TEMA: PRECIOS DE TRANSFERENCIA - PRECIO DE REVENTA

SUMILLA: La aplicación del régimen de precios de transferencia vigente en el ejercicio fiscalizado, destinado a determinar el valor de mercado en operaciones entre partes vinculadas, no constituye una recalificación jurídica de la operación ni supone la aplicación de la cláusula antielusiva general, cuando la caracterización de la transacción se realiza únicamente para la selección del método de valoración.

PALABRAS CLAVE: Precios de transferencia, precio de reventa, cláusula antielusiva

Lima, nueve de abril de dos mil veinticinco

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA: La causa número veinticinco mil doscientos cuarenta y uno – dos mil veinticuatro, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. MATERIA DEL RECURSO:** Se trata del recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **CUSA S.A.C.**, mediante escrito de fecha 21 de agosto de 2024 (foja 6352 del Expediente Judicial Electrónico – EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la Resolución N° 36 de fecha 31 de julio de 2024 (foja 6316), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con

Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima que **confirmó** la sentencia de primera instancia contenida en la Resolución N° 30 de fecha 26 de febrero de 2024 (foja 6162) que declaró **infundada** la demanda. **II. ANTECEDENTES:** 1. Demanda Por escrito de fecha 25 de mayo de 2020 (foja 03), CUSA S.A.C. interpuso demanda contencioso-administrativa contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal, planteando las siguientes pretensiones: **Pretensión Principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11725-9-2019 del 16 de diciembre de 2019, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140010539, en el extremo referido al reparo costo por las operaciones de adquisición con su vinculada para la venta posterior de bienes a ALICORP S.A. producidas en el Ejercicio 2007, por contravenir el artículo 10 del TUO de la Ley N° 27444 al vulnerar el derecho a un debido procedimiento, específicamente, su derecho a la prueba. **Pretensión Accesorias:** Se ordene al Tribunal Fiscal emita un nuevo pronunciamiento, en el cual analice razonadamente todos y cada uno de los medios probatorios presentados por CUSA S.A.C., que acreditan que las operaciones de la recurrente con su vinculada, para la posterior venta de bienes a ALICORP S.A. no son meramente operaciones de distribución, sino que implican operaciones logísticas, y en ese sentido, deben ser analizadas bajo un método distinto al aplicado por la Administración. La empresa demandante sostiene que la SUNAT y el Tribunal Fiscal incurrieron en una indebida valoración de los medios probatorios al calificar las operaciones realizadas entre CUSA, su vinculada Manuchar N.V. y ALICORP S.A. como operaciones de distribución, cuando de los documentos contractuales y operativos aportados (Acuerdo de Operación Logística, Contrato/Plan de Entregas, correos electrónicos, secuencia de operación logística y demás anexos) se desprende que CUSA no asumía riesgos comerciales propios de un distribuidor, tales como la fijación de precios, el riesgo de inventario ni la colocación de los productos en el mercado, sino que actuaba como operador logístico bajo condiciones previamente establecidas por ALICORP, con volúmenes, precios y características técnicas definidos por esta última. En tal sentido, alega que la Administración debió reconocer que se trataba de una operación logística y no de distribución, lo que determinaba la inaplicabilidad del método del precio de reventa y la necesidad de emplear un método distinto de precios de transferencia, por lo que la falta de valoración individual y conjunta de dichos medios probatorios habría vulnerado su derecho al debido procedimiento y su derecho a la prueba. **2. Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia contenida en la Resolución N° 30 de fecha 26 de febrero de 2024 (foja 6162), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró **infundada** la demanda. El Juzgado fundamentó lo siguiente: **SEXTO: Del método aplicable al caso en concreto 6.1** Añade la demandante que, no sería aplicable a su caso, el Método del Precio de Reventa para ello, la empresa recurrente a fin de fundamentar que el Tribunal Fiscal habría aplicado erróneamente el “Método del precio de reventa” a la operación realizada con Alicorp, solicita: “tener presente que, si bien Cusa, en el ejercicio de sus actividades comerciales, ha importado mercadería de terceros independientes y de su vinculada Manuchar para su posterior venta a terceros independientes, existen características que demuestran que dichas operaciones no pueden ser comparables a la operación realizada entre Cusa y Alicorp, básicamente por lo siguiente: (i) El volumen de compra: En los casos en que Cusa adquiere mercadería para su posterior reventa a terceros, la realiza en función a una estimación de la demanda en el mercado, pudiendo existir excesos o defectos (riesgos); mientras que, en el caso de Alicorp, Cusa realiza las compras a su vinculada Manuchar para su posterior venta a Alicorp, en función a las órdenes de compra emitidas por esta última, reduciéndose los riesgos de stock. (ii) El precio: en las operaciones realizadas con proveedores independientes para la venta a terceros oscila en función a la oferta y demanda, es decir, el precio que determine el mercado al momento de la transacción, el cual podría variar entre el momento de la adquisición y el momento en que se produzca la reventa. Sin embargo, en la operación realizada con Alicorp, el precio se encuentra pactado con Manuchar para la venta exclusiva a Alicorp a través de la orden de compra, y se mantiene constante durante el periodo de importación y transferencia, por ende, el precio de las mercaderías no varía durante las entregas. No hay riesgo en el precio. (iii) Stock de seguridad: En la operación de Cusa y Alicorp, Cusa mantiene un stock de seguridad adicional hasta un mes, debido a que Cusa tiene el compromiso de ser el

proveedor de Alicorp. Sin embargo, Cusa no pacta este tipo de términos comerciales con proveedores independientes para la posterior venta a terceros diferentes a Alicorp, en transacciones similares. (iv) Intensidad en las funciones que generan gastos operativos: Un distintivo entre la operación realizada entre Cusa y Alicorp de las demás operaciones de distribución realizadas por Cusa es el esfuerzo a nivel de las actividades que generan gastos operativos entre ambos tipos de clientes. En efecto, el acuerdo con Alicorp tiene una naturaleza de largo plazo y representa además la proporción más importante de sus ingresos comparados individualmente. Esta situación genera que los esfuerzos de colocación de los productos, gastos de venta y administrativos sean totalmente distintos cuando se atiende a Alicorp que cuando atiende a otros clientes. En esa medida, es esperable también que los márgenes brutos que busque obtener Cusa cuando vende productos a Alicorp sean distintos a los que obtiene cuando vende a terceros, ello naturalmente porque dichos márgenes brutos buscarán cubrir gastos operativos distintos” (énfasis agregado). **6.2** En cuanto al volumen de compra, cabe señalar que conforme se ha indicado en el considerando 5.6 el hecho de que Cusa realiza la compra de bienes en virtud a un pedido de Alicorp; no se ha desvirtuado el hecho de que, la mayor parte del riesgo de la operación de venta de los bienes es asumida por Manuchar NV, advirtiéndose además que, los riesgos relacionados a los servicios de almacenaje, transporte, montacargas, etiquetado u otros, es asumida por CUSA S.A.C., conforme se desprende de la cláusula cuarta del citado acuerdo de operación logística, observándose que es la demandante, quien invierte en la compra de los bienes con sus propios recursos, sujetos a cobro una vez efectuada la venta; esto es, el **volumen de compra** que se realiza para Alicorp como para otros terceros independientemente, estas se realizan para venta en función a órdenes de compra o estimaciones, lo cierto es que es la demandante quien realiza las transacciones con Manuchar, advirtiéndose además en ambas casos la necesidad de tener stock ya sea por seguridad o necesidad de mercado, esto es, aun en el caso de operaciones con la empresa Alicorp Cusa tiene la necesidad de mantener un **stock de seguridad**, no verificándose un riesgo de stock que se señala, pues como ella misma señala en su demanda, conforme a sus operaciones de distribución realiza compras en función a lo que determinen sus actividades comerciales (el mercado); en cuanto, el **precio**, cabe precisar que el hecho de que en las operaciones realizadas con proveedores independientes para la venta a terceros oscila en función a la oferta y demanda, es decir, podría variar entre el momento de la adquisición y el momento en que se produzca la reventa puede disminuir, lo cierto es que, el mercado también puede generarle un riesgo con respecto al precio de productos que se acordaron con un precio determinado como se señala, por cuanto también puede generarse situaciones de riesgo sobre precios pactados, cuando el propio mercado puede elevar su valor; en ese sentido, lo alegado en este extremo carece de asidero, siguiendo la misma suerte la alegación que se hace respecto a la **intensidad en las funciones que generan gastos operativos**, máxime si del Informe de los Estados Financieros Auditados del ejercicio 2007, se señala que la actividad principal de la actora es la comercialización de insumos químicos que son principalmente importados de su matriz, y que asimismo recibe comisiones por la colocación de pedidos directos, y en el Estado de Ganancias y Pérdidas al 31 de diciembre de 2007, se muestra separado en el rubro ingresos, los ingresos por operaciones de venta y los ingresos por comisiones del exterior, **no apreciándose que se haya hecho referencia a ingresos por la prestación de servicios**, que según la recurrente habría efectuado durante el aludido ejercicio al cliente Alicorp, no apreciándose márgenes brutos mayores cuando vende productos a Alicorp. **6.3** Revisada la operación realizada entre Alicorp y CUSA SAC se tiene como detalles que se trató de la compra de insumos y repuestos bajo órdenes de compra o Contratos Plan de Entrega; con un importe de S/ 1'768,969.00; las compras involucraban adquisiciones de stock local; la modalidad de compra fue tipo DDP – Delivered Duty Paid, es decir, puesto en su planta y que el pago se realizaba a los 60 días de presentada la factura en sus oficinas; siendo que las responsabilidades y riesgos de colocar el producto en su planta, los gastos de almacenamiento, transporte y demás conceptos eran asumidos por CUSA SAC; además precisa haber informado que no existió ningún acuerdo de abastecimiento comercial con Manuchar, toda vez que todos los tratos y confirmación de compra fueron con la recurrente; asimismo, adjuntó documentación sustentatoria como el listado de compras que realizó a CUSA SAC en el año 2007, los Contratos Plan de Entrega y órdenes de compra remitidas; por ello, dada la existencia de información

disponible y el conocimiento del negocio, a partir del cual se procedió a la elección de las compañías comparables independientes, estableciéndose un rango de utilidad bruta sobre ventas, obteniendo como resultado que la recurrente generase una rentabilidad que se encuentra dentro del citado rango; en consecuencia, se puede afirmar que la naturaleza de las operaciones acotadas corresponden a la de distribución de bienes; siendo de aplicación el Precio de Reventa, al cumplirse las características mínimas de esta. Siendo de aplicación el Precio de Reventa, dada la existencia de información disponible y el conocimiento del negocio, a partir del cual se procedió a la elección de las compañías comparables independientes, estableciéndose un rango de utilidad bruta sobre ventas, obteniendo como resultado que la recurrente generase una rentabilidad que se encuentra dentro del citado rango; en consecuencia, la naturaleza de las operaciones acotadas corresponde a la de distribución de bienes. **6.4** De otro lado, en cuanto al argumento referido al plazo otorgado por Manuchar NV a CUSA SAC para el pago de la compra (aproximadamente de 150 a 180 días), resultaba mayor al plazo que CUSA S.A.C. le otorgaba a ALICORP S.A. (plazo de 60 días) por la venta de los mismos bienes; al respecto, si bien es cierto que el plazo es mayor en la primera transacción, sin embargo ello no resulta trascendental para que se infiera que la importación de los productos sea uno de servicio logística, por cuanto de las facturas adjuntadas en fiscalización correspondientes a diversos proveedores no vinculados como Petrobras Energías S.A. entre otros, en ellos se advierte que al igual que con Manuchar NV le han dado un plazo para cancelar sus facturas de 90 a 120 días y que diversos clientes de CUSA S.A.C. le han otorgado un plazo de 60 a 90 días para la cancelación de las facturas, tiempo similar al otorgado a Alicorp S.A.; lo que permite afirmar que no existe diferencia entre los plazos de crédito recibidos de su proveedor vinculado Manuchar NV, así como de otros proveedores independientes; así también, se evidencian registros de gastos por intereses por préstamos otorgados por la empresa vinculada Manuchar NV para la cancelación de importaciones; no habiéndose acreditado la existencia de diferencias entre los riesgos de crédito y financiamiento asumidos en las operaciones con su cliente Alicorp S.A. respecto del resto de sus clientes, ni en las operaciones de Manuchar NV con otros clientes, que justifiquen márgenes de utilidad distintos, como erróneamente se alega en la demanda. Contrario a ello, ha quedado demostrado que los precios acordados entre CUSA S.A.C. y Manuchar NV corresponden a precios que Manuchar NV acordó con terceros independientes, lo que permite concluir que las operaciones realizadas se rigen por los principios arm's length (principio de libre competencia). **6.5** Efectuadas las precisiones mencionadas, es posible reafirmar que la adquisición de productos (insumos importados) efectuada por CUSA S.A.C. debe ser calificada como uno de "distribución de bienes" y no de labor logística como erróneamente se alega; no siendo suficiente el hecho de que CUSA S.A.C. compra productos en atención a una orden de compra efectuada por Alicorp; toda vez que conforme se ha acreditado en este proceso no se acreditó que las operaciones realizadas por CUSA (vendedor) en favor Alicorp (comprador) **trate de una operación de logística**; aunado al hecho que durante el proceso de fiscalización ha demostrado que entre Alicorp y Manuchar NV no existe un contrato comercial que permita determinar que Alicorp aceptara que las adquisiciones que realiza con CUSA sean uno de logística y no uno de distribución; por lo que, aun existiendo el Acuerdo de Operación Logística Conjunta en la que CUSA y MANUCHAR manifestaron su intención de participar en el servicio de operación logística de la empresa ALICORP, no hacen la operación celebrada entre CUSA y ALICORP una labor de logística para adquirir productos de MANUCHAR; conforme a la operación que se grava (de distribución), es evidente que se cumple con el supuesto para aplicar los métodos de precio de transferencia, siendo que, por las **características de la transacción**, el método más apropiado para el hecho en concreto, el del **Método del Precio de Reventa** y no el de Método Comparable No controlado, ni el método al Margen Neto Transaccional. 3. Sentencia de segunda instancia Absolviendo el recurso de apelación interpuesto por CUSA S.A.C. (fojas 6207), mediante sentencia de vista contenida en la Resolución N° 36 de fecha 31 de julio de 2024 (foja 6316), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima **confirmó** la sentencia apelada que declaró **infundada** la demanda La Sala Superior fundamentó lo siguiente: **Con relación a la aplicación del método de valoración de precio de reventa DÉCIMO OCTAVO:** Habiendo determinado que la importación de

mercancía realizada por Cusa para su posterior venta a la empresa Alicorp, debe ser calificada como una operación de distribución; como se precisó en el considerando décimo sexto, numeral 1, literal c) de la presente resolución, en el apartado VI "Análisis Económico", literal E "Distribución de Bienes", numeral 2, Tabla N°11 "Proceso de selección de la metodología de análisis", el informe presenta la selección de la metodología más apropiada, dadas las circunstancias e información disponible más adecuado, en el caso de distribución de bienes, al Método de Precio de Reventa, por ende, descarta la aplicación del método de Precio Comparable no controlado, entre otros," [...] En tal sentido, teniendo en cuenta que el método de valoración de precio de reventa, compatibiliza mejor con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva, o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo, como es el caso de autos; que es el método que la demandante ha aplicado en EPTT 2007 para el análisis de la actividad de distribución de bienes, habiendo utilizado el indicador de rentabilidad Utilidad Bruta / Ventas, y seleccionado a las mismas compañías comparables que fueron analizadas para la evaluación de la citada actividad de distribución. Cabe indicar, que la RTF impugnada indicó que en los Anexos N°1 y 2 a 7 del Requerimiento N°0122110001772, que la Administración efectuó ajustes económicos a las cuentas por cobrar comerciales, a la cuentas por pagar comerciales y a los inventarios, obteniendo así un margen bruto ajustado de las citadas comparables, con el fin de mejorar la comparabilidad respecto a las particularidades que caracterizan las operaciones de distribución de bienes que efectúa la recurrente con el cliente Alicorp (folios 3588 a 3598 y 3601), debiéndose precisar que los cálculos efectuados por la Administración respecto a los citados ajustes de comparabilidad no han sido cuestionados por la recurrente. **DÉCIMO NOVENO:** Con relación al **sétimo agravio** del apartado expresión de agravios, referido a la diferencia de condiciones entre las operaciones de distribución que realiza con sus demás clientes y el de servicio logístico con Alicorp. La demandante alega que no pueden ser comparable la operación que realizada entre CUSA y Alicorp, con las actividades que realiza con terceros independientes, debido a que existen diferencias en i) el volumen de compra, ii) el precio, iii) el stock de seguridad, iv) el compromiso de adquisición de inventario y v) la intensidad en las funciones que generan gastos operativos. Al respecto: **Con relación a las actividades realizadas por CUSA** La apelante reitera, en su escrito de apelación, las diferencias de la manera como se desarrolla una operación de distribución cualquiera y las características de operación logística que realiza con su cliente Alicorp, señalando que las operaciones de logística tienen su origen en el acuerdo comercial con su vinculada Manuchar y como cliente Alicorp, donde CUSA brinda servicio de logística tales como: almacenaje, transporte, montacargas, etiquetado, entre otros. Señala, que el Juzgado no habría analizado adecuadamente los medios probatorios ofrecidos que le hubieran permitido encontrar la diferencia de tales operaciones. [...]: Con relación a la cantidad de bienes, la Administración acotó que la empresa demandante registra la compra en su Registro de Compra y le da ingreso en el Kardex, posteriormente, efectúa la venta de los productos a Alicorp de acuerdo a un cronograma establecido por el comprador, siendo que la mercancía almacenada es de propiedad de CUSA. Con relación a los servicios de importación, manejo de almacén y conservación de los bienes, manifestó que recurrente no ha demostrado que se trate de un servicio de logística y, en el supuesto que se trate de un servicio adicional, ello debió acreditar a fin de realizar algún reajuste. Con relación al riesgo de mercado y colocación, que tal diferenciación no era sustancial y que no convierten la operación de distribución en una de servicio logístico Con relación al riesgo de pago, detalló que los plazos y condiciones de otorgamiento de créditos al recurrente por parte de proveedores no vinculados para cancelar sus adquisiciones son de 90 a 120 días, y que el plazo otorgado por CUSA a clientes distintos a Alicorp para cancelar sus facturas era de 60 a 90 días, sin tener en cuenta el volumen de ventas ni la posición financiera de dichas empresas, siendo el mismo plazo otorgado a Alicorp. Con relación al límite de requerimiento de bienes, CUSA refiere que la cantidad de bienes que Manuchar vende a CUSA tiene un límite máximo para las operaciones de distribución, lo que no sucede en las operaciones de logística. Si bien, podría ser mínimo el riesgo en el caso de operaciones de logística, en el caso de autos, se reitera que la recurrente no ha acreditado que las operaciones que realiza con su cliente Alicorp se trate de logística. En conclusión, con relación a los riesgos descritos previamente y las posibles diferencias en las actividades que realiza la

demandante con relación a su cliente Alicorp, si bien la modalidad de compra pudo incluir no solo el costo de la mercadería, sino también ciertos gastos logísticos efectuados por la demandante que es propio del volumen de mercancía, se precisa que ello no convierte la operación de distribución en una de logística. En tal sentido, la diferenciación que pueda haber en las características de las operaciones realizadas por CUSA a Manuchar para su posterior venta a Alicorp, no son sustanciales que cambien la naturaleza de la operación; en consecuencia, se desestima el agravio. **VIGESIMO:** Con relación al octavo agravio referido a la recalificación que habría realizado la SUNAT, al convalidar una calificación de una operación real únicamente bajo las normas de precios de transferencia, debido a que no se encontraba publicada la actual norma antielusiva general de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Al respecto, se precisa que de acuerdo a las directrices de la OCDE 1.39, las Administraciones tributarias tendrán que determinar cuál es la realidad que subyace tras un acuerdo contractual para poder concretar el principio de plena competencia, que, en el caso de autos, al haber advertido la Administración un cambio en los informes técnicos presentados por la recurrente, correspondía que Administración determinara la realidad económica de las operaciones observadas; ello se condice con lo dispuesto en el inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionales aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación. En tal sentido, se desestima el agravio. **III. CAUSALES DEL RECURSO DE CASACIÓN** Mediante auto de calificación de fecha 18 de diciembre de 2024, esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por CUSA S.A.C., por las siguientes causales: a) **Infracción del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y numeral 5 del artículo 139 de la Constitución** Sostiene que uno de los elementos centrales de la demanda contencioso administrativa radica en la denuncia de falta de valoración de la prueba incurrida por el Tribunal Fiscal, que continúa perpetuándose en la sentencia impugnada, de acuerdo a lo siguiente: i) De la valoración del Acuerdo de Operación Logística Conjunta y el Contrato/Plan de Entregas, la Sala Superior señala que estos sí fueron valorados por las instancias de mérito, pero no toma en cuenta su contenido y cómo este permite el establecimiento de relaciones obligacionales cuya estructura permite comprobar que estamos ante la prestación de servicios logísticos; ii) Con relación al correo electrónico de fecha 27 de abril de 2006 enviado por Fernando Portilla a Sergio Paucar, José Luis San Martín y Eduardo Becerra, la Sala Superior considera que este medio probatorio fue valorado correctamente, sin mayor explicación del razonamiento que permite concluir ello; iii) En relación al documento denominado Secuencia Operación Logística, la Sala Superior considera suficiente que el Juzgado haya citado a la resolución administrativa objeto del proceso sin efectuar mayor control sobre el contenido de la misma; iv) Sobre la negociación semestral de compra de insumos locales para planta detergentes, indicó que la Sala Superior incurrió en el mismo vicio que el juzgado, pues se limitó a señalar que estos documentos no permiten acreditar que la adquisición de productos de Cusa para Alicorp sea una operación de logística; v) Manifiesta que se ha omitido por completo cualquier valoración del Informe contable emitido por Ernest & Young, que fue adjuntado como Anexo 1-E de la demanda. Denuncia vicios de motivación en la determinación del método aplicable, pues indica que la Sala dedica la mayor parte de la sentencia de vista al análisis de los agravios revocatorios y concluye que, en atención al empleo del incoterm DDP (Delivery Duty Paid), si se realizaron funciones tales como empaquetado y embalaje, transporte interior en país de origen, despacho de aduanas, gastos de salida o gastos en origen, flete marítimo, gastos de llegada o gastos en destino, pago del despacho de aduanas en destino, pago de impuestos aranceles y transporte interior en el país de destino. Pese a dicho reconocimiento la Sala Superior señala que “no se advierte que la mercancía haya sido transformado, modificado o haya incluido algún valor agregado, como el de algún servicio adicional”. Lo descrito vulnera el principio lógico de no contradicción, que establece que algo no puede ser y no ser al mismo tiempo. Y ello es sumamente relevante porque el principio lógico de no contradicción forma parte de las bases de los criterios de la motivación de las resoluciones judiciales. b) Infracción normativa al artículo 103 de la Constitución Política del Perú y la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, referidos a la irretroactividad de las leyes Sostiene

que en el presente caso, la sentencia de vista infringe lo establecido en el anotado artículo 103 de la Constitución y en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario al permitir la aplicación retroactiva de la cláusula antielusiva general (en adelante, la “CAG”) contenida en la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, siendo que la Sunat ha recalificado una operación que acaeció en un ejercicio en el que no estaba vigente dicha Norma XVI: esto es, el ejercicio 2007, siendo que la CAG es una norma de naturaleza sustancial y no procedimental porque incide en la configuración de la obligación tributaria al permitir a la Sunat recalificar las operaciones (reales) efectuadas por los contribuyentes por considerarlas elusivas, resultando aplicable aquella CAG vigente al momento del acaecimiento del hecho imponible y no aquella que pudiera regir cuando se efectuó la fiscalización, que es regulada por normas procedimentales o instrumentales, máxime en un caso como el de autos en el que incluso durante la fiscalización efectuada por la Sunat no estaba vigente la Norma XVI. Ello debido a que la SUNAT ha considerado que CUSA no ha realizado un servicio de logística a favor de la empresa Alicorp sino un servicio de distribución, como fue el caso de los clientes distintos de Alicorp; realizando con ello una recalificación que no regía en el ejercicio 2007, en el que acaeció el Impuesto a la Renta materia de grado. Actualmente, dicha recalificación cabe aplicarla con la CAG contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario –y que rigió recién tratándose de hechos imponibles regulados en el ejercicio 2013– siempre que se cumplan ciertos supuestos. Sin embargo, en el ejercicio del Impuesto a la Renta fiscalizado a Cusa, el 2007, la CAG no existía y ni siquiera había sido publicada la anotada Norma XVI. c) Infracción al artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según el texto vigente en el ejercicio 2007 La Sala, ha infringido lo establecido en el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según el texto vigente en el ejercicio 2007 La Sala, ha infringido lo establecido en el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, debido a que ha aplicado las normas de Precios de Transferencia para un supuesto no prevista en las mismas. En concreto, la Sala ha señalado que las normas de Precios de Transferencia permiten recalificar los hechos según la realidad económica de la operación; sin embargo, las normas de Precios de Transferencia no permiten ello, dado que no regulan una recalificación de operación según la realidad económica. Agrega que dicha norma no atribuye competencia a la Administración Tributaria para que recalifique una operación según el acto haya sido impropio o artificioso, o según la realidad económica de la operación. Para dicho propósito existe la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la cual, contiene la CAG (que permite recalificar una operación real, pero elusiva) y la norma que ataca los actos simulados (primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario). Precisa que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario se incorporó recién el 18 de julio de 2012 mediante la publicación en tal fecha del Decreto Legislativo N° 1121, y que durante el ejercicio 2007 se encontraba vigente la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual permitía combatir actos simulados, pero no operaciones reales como es el caso de los servicios logísticos prestados por CUSA a Alicorp. **IV. CONSIDERANDO: PRIMERO: El recurso de casación 1.1.** Como punto de partida, corresponde precisar los alcances del recurso extraordinario de casación, a fin de delimitar el marco dentro del cual esta Sala Suprema ejercerá su competencia revisora. **1.2.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo para tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.3.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.4.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la

posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.5.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **SEGUNDO: Análisis de las causales casatorias planteadas 2.1.** En el caso de autos, atendiendo a que el recurso ha sido declarado procedente por vicios procesales y causales de naturaleza sustantiva, corresponde efectuar en primer término el análisis de las causales procesales, toda vez que, de resultar fundada, dada su incidencia en la tramitación del proceso y su efecto nulificante, carecerá de sentido emitir pronunciamiento respecto a las causales de naturaleza sustantiva admitidas; en atención a ello, se procederá a verificar si se produjo la afectación del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. **TERCERO: Infracción normativa del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú 3.1.** A efecto de dar respuesta a la causal antes descrita, se debe indicar –en principio– lo que contienen dichas normas, así tenemos: **Código Procesal Civil Deberes Artículo 50.-** *Son deberes de los Jueces en el proceso: [...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia. Constitución Política del Perú Principios de la Administración de Justicia Artículo 139.-* *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. 3.2.* Sobre el particular, debe señalarse que el derecho al debido proceso constituye un principio consagrado en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y que –entre otros– comprende el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso. **3.3.** Uno de los componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por la garantía de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, ello conforme a lo previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, concordante con el inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil. **3.4.** Sobre el particular, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Apitz Barbera y otros (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado de la siguiente manera: 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. **3.5.** En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N° 1465-2007 Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que: *La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente. 3.6.* La

motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁴, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera⁵. En esa perspectiva, la justificación externa requiere i) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; ii) que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y iii) que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁶. **3.7.** En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: i) la motivación omitida, ii) la motivación insuficiente y iii) la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez, y la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino se remite a razones contenidas en otra sentencia; asimismo, la motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas, que por tanto no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria. **3.8.** El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado 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. **3.9.** 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 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. **3.10.** En el caso concreto, en el literal a) de las causales del recurso de casación, CUSA S.A.C. denuncia la infracción del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, sosteniendo que la Sala Superior habría vulnerado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales al convalidar la falta de valoración probatoria atribuida al Tribunal Fiscal, limitándose a ratificar las conclusiones administrativas sin efectuar un análisis propio y razonado del contenido del Acuerdo de Operación Logística Conjunta, del Contrato/Plan de Entregas, de los correos electrónicos, del documento denominado “Secuencia de Operación Logística”, de la negociación semestral de compra de insumos para la planta de detergentes de ALICORP S.A., así como del informe contable emitido por Ernst & Young, medios probatorios que acreditarían que las operaciones observadas no constituían simples operaciones de distribución de bienes, sino prestaciones de servicios logísticos, por lo que la motivación de la sentencia de vista resultaría aparente, insuficiente e incluso contradictoria al reconocer la existencia de determinadas funciones asociadas al incoterm DDP (Delivery Duty Paid) y, pese a ello, concluir que no existió valor agregado ni prestación de servicios adicionales, lo que configuraría un defecto de motivación. **3.11.** Con relación a tales argumentos, corresponde precisar que de la lectura integral de la sentencia de vista se advierte que la Sala Superior ha desarrollado un razonamiento coherente, suficiente y congruente, orientado a confirmar la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda; razonamiento que puede sintetizarse del modo siguiente: **Primero,** la Sala delimitó los agravios formulados en el recurso de apelación, los cuales se encontraban centrados en la supuesta falta de valoración probatoria por parte del Tribunal Fiscal y del Juzgado, así como en la incorrecta calificación de las operaciones realizadas por CUSA S.A.C. con su vinculada Manuchar N.V. y con ALICORP S.A. como operaciones de distribución y no como servicios logísticos. **Segundo,** la Sala revisó los medios probatorios cuestionados, detallando el análisis efectuado por el Juzgado respecto de los correos electrónicos, del documento denominado “Secuencia de Operación Logística”, de los diagramas de

distribución y de operación logística, así como del Acuerdo de Operación Logística Conjunta y del Contrato/Plan de Entregas, concluyendo que dichos documentos no acreditaban que la importación y posterior venta de los insumos químicos constituyera una prestación de servicios logísticos, sino que evidenciaban una operación de compra y venta de bienes bajo condiciones comerciales habituales. **Tercero**, la Sala valoró la información proporcionada por ALICORP S.A., de la cual se desprendía que las adquisiciones se realizaban mediante órdenes de compra o contratos de entrega, bajo la modalidad de compra local en términos DDP, precisando que el empleo de dicho incoterm, aun cuando impone al vendedor determinadas obligaciones de entrega y despacho, no modifica la naturaleza jurídica ni económica de la operación de compraventa ni la convierte en una prestación autónoma de servicios logísticos. **Cuarto**, la Sala sostuvo que, aun cuando CUSA S.A.C. pudiera haber asumido determinadas funciones adicionales propias del incoterm DDP, ello no implicaba una recalificación de la operación como servicio logístico, sino, en todo caso, la posibilidad de efectuar ajustes de comparabilidad, aspecto que no fue materia de cuestionamiento específico en sede administrativa. **Quinto**, sobre la base de dicha caracterización funcional de la operación como distribución de bienes, la Sala concluyó que resultaba razonable la aplicación del método del precio de reventa para efectos de precios de transferencia, por ser el que mejor se compatibiliza con operaciones de comercialización de bienes que no han sufrido modificación sustancial ni incorporación de valor significativo, razón por la cual confirmó la sentencia apelada. **3.12.** En ese sentido, se desprende que, con independencia de que la parte recurrente discrepe con las conclusiones alcanzadas por la Sala Superior, lo cierto es que la sentencia de vista se encuentra sustentada en una motivación suficiente, coherente y congruente, estructurada sobre la base de premisas fácticas y jurídicas claramente identificadas. En efecto, el Colegiado Superior examinó los medios probatorios ofrecidos por la demandante (correos electrónicos, "Secuencia de Operación Logística", diagramas de distribución y de operación logística, así como el Acuerdo de Operación Logística Conjunta y el Contrato/Plan de Entregas) y, tras contrastarlos con la facturación comercial, la información proporcionada por ALICORP S.A. y la documentación contable obrante en autos, concluyó que no acreditaban la existencia de una prestación autónoma de servicios logísticos, sino una operación de compra y venta de bienes. Asimismo, precisó que el empleo del incoterm DDP (Delivered Duty Paid), aun cuando supone determinadas obligaciones de entrega por parte del vendedor, no altera la naturaleza económica ni jurídica de la operación ni la convierte en un contrato de servicios logísticos. Sobre dicha base, la Sala sostuvo que la caracterización funcional de la operación como distribución de bienes resultaba determinante para la selección del método del precio de reventa, por ser el que mejor se compatibiliza con operaciones de comercialización de bienes que no han sufrido transformación sustancial ni incorporación de valor significativo, descartando así la procedencia de los cuestionamientos formulados por la parte demandante respecto del método aplicado. **3.13.** Estando a lo señalado, se verifica que la sentencia de vista ha sido dictada con observancia del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil; en consecuencia, la sola discrepancia de la parte recurrente con la valoración de los medios probatorios y con la calificación funcional de la operación no resulta suficiente para generar la nulidad de la sentencia impugnada por afectación al deber de motivación. Por tanto, el recurso de casación sustentado en la causal procesal prevista en el literal a) deviene **infundado**. **CUARTO: Infracción normativa del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según el texto vigente en el ejercicio 2007 4.1.** A fin de absolver la infracción normativa invocada, corresponde analizar el contenido de las disposiciones pertinentes: Constitución Política del Perú **Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho Artículo 103.- Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho.** Texto Único

Ordenado del Código Tributario **Norma X: Vigencia de las normas tributarias** Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta **Artículo 32-A.- En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del Artículo 32, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:** a) Ámbito de aplicación Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: **1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas. 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria. 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables. 4.2.** El artículo 103 de la Constitución Política del Perú establece que la ley no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo, principio que es recogido en el ámbito tributario por la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, conforme a la cual las normas tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación y, tratándose de tributos de periodicidad anual, desde el primer día del ejercicio siguiente, salvo disposición expresa en contrario. Estas disposiciones consagran el principio de irretroactividad de la ley tributaria sustancial, en cuanto impiden que nuevas reglas de determinación de la obligación tributaria se apliquen a hechos imponible ya consumados bajo un régimen jurídico distinto. En ese sentido, el principio de irretroactividad proscribió la aplicación de normas que modifiquen los elementos esenciales del tributo—como el hecho imponible, la base imponible o los criterios sustantivos de determinación del valor de mercado— a ejercicios fiscales anteriores a su vigencia; sin embargo, no impide que la Administración Tributaria ejerza con posterioridad sus facultades de fiscalización y determinación, siempre que para dicho ejercicio se apliquen las normas sustantivas vigentes al momento del acaecimiento del hecho generador, en tanto la fiscalización constituye una actividad procedimental que no altera el régimen jurídico aplicable al tributo. **4.3.** Por su parte, el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio 2007, regula la aplicación de las normas de precios de transferencia en las operaciones entre partes vinculadas, cuando el precio pactado genera un menor Impuesto a la Renta que el que correspondería conforme al valor de mercado, exigiendo para ello el análisis de las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada parte, a fin de determinar el método más adecuado para establecer dicho valor. De este marco normativo se desprende que las reglas de precios de transferencia tienen por finalidad comprobar si el precio pactado se ajusta al que habrían acordado partes independientes en condiciones similares, lo que requiere una caracterización funcional de la operación con fines exclusivamente valorativos, sin que ello implique cuestionar la validez del contrato ni modificar los términos pactados entre las partes. **4.4.** Desde una interpretación sistemática del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y del artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se desprende que el ordenamiento tributario distingue entre la vigencia de las normas sustantivas aplicables al tributo y la oportunidad en que se ejerce la potestad de fiscalización y determinación, permitiendo que esta última se realice con posterioridad al ejercicio gravable, siempre que se respeten las reglas sustantivas vigentes al tiempo del hecho generador, así como que se apliquen las reglas de precios de transferencia con fines de valoración de las operaciones entre partes vinculadas, sin que ello implique, por sí mismo, una afectación al principio de irretroactividad de la ley tributaria. **Análisis del caso concreto 4.5.** En el presente caso, se encuentra establecido por las instancias de mérito que en sede

administrativa se desarrollaron las siguientes actuaciones: a) Mediante Carta N° 0100011322880-01-SUNAT de fecha 14 de junio de 2010, la SUNAT dio inicio a un procedimiento de fiscalización a CUSA S.A.C. respecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2007, cursando diversos requerimientos de información vinculados, entre otros aspectos, a las operaciones realizadas con su vinculada Manuchar N.V. y a las ventas posteriores efectuadas a favor de ALICORP S.A. b) Como resultado de dicha fiscalización, la Administración efectuó un ajuste al costo de ventas por aplicación de las normas de precios de transferencia, al considerar que las operaciones de adquisición con la vinculada Manuchar N.V. para su posterior venta a ALICORP S.A. correspondían a operaciones de distribución de bienes, siendo aplicable el método del precio de reventa y no el método de precio comparable no controlado; en consecuencia, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0027442 a 012-003-0027455, así como la Resolución de Multa N° 012-002-0019245. c) Contra dichos valores, CUSA S.A.C. interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 0150140010539/SUNAT de fecha 30 de noviembre de 2012, manteniéndose el reparo por precios de transferencia y la caracterización de las operaciones como distribución de bienes. d) Posteriormente, la empresa interpuso recurso de apelación, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 11725-9-2019 de fecha 16 de diciembre de 2019, mediante la cual se confirmó la Resolución de Intendencia en el extremo referido al reparo por la aplicación de las normas de precios de transferencia respecto de las operaciones de adquisición con la vinculada para la posterior venta de bienes a ALICORP S.A., concluyéndose que los medios probatorios aportados no acreditaban que la operación constituyera una prestación de servicios logísticos distinta de una operación de comercialización de bienes, y que, aun cuando se hubieran asumido determinadas funciones adicionales propias de la modalidad DDP (Delivered Duty Paid), ello no implicaba la recalificación de la naturaleza de la operación como prestación de servicios. 4.6. Ahora bien, en relación con la infracción normativa prevista en el **literal b)** del recurso de casación, referida al artículo 103 de la Constitución Política del Perú y a la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, la parte recurrente sostiene que la sentencia de vista habría permitido la aplicación retroactiva de la cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, al convalidar que la SUNAT recalifique las operaciones realizadas en el ejercicio 2007 –de servicios logísticos a operaciones de distribución de bienes– pese a que dicha norma fue incorporada recién en el año 2012, vulnerándose así el principio de irretroactividad de la ley tributaria. Asimismo, señala que la cláusula antielusiva general es de naturaleza sustancial, pues incide en la configuración de la obligación tributaria al permitir recalificar operaciones reales por considerarlas elusivas, por lo que solo sería aplicable a hechos imponible ocurridos durante su vigencia, y no al ejercicio fiscalizado. En tal sentido, considera que la caracterización de las operaciones como distribución de bienes solo podría efectuarse al amparo de la Norma XVI, inexistente en el ejercicio 2007. 4.7. Al respecto, conforme al marco normativo desarrollado en el considerando 4.2., el principio de irretroactividad de la ley tributaria impide que se apliquen a ejercicios ya concluidos normas sustantivas que modifiquen los elementos esenciales del tributo; sin embargo, dicho principio no impide que la Administración Tributaria fiscalice y determine la obligación tributaria con posterioridad al ejercicio gravable, siempre que en dicho procedimiento se apliquen las normas sustantivas vigentes al momento en que ocurrió el hecho generador. En consecuencia, la fecha en que se realiza la fiscalización no determina el régimen jurídico aplicable, el cual viene fijado por la ley vigente en el ejercicio fiscalizado. 4.8. En el presente caso, de la situación fáctica establecida por las instancias de mérito se desprende que la SUNAT efectuó el reparo controvertido aplicando exclusivamente las normas de precios de transferencia previstas en el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio 2007, con la finalidad de verificar si el precio pactado en las operaciones realizadas entre CUSA S.A.C. y su vinculada se ajustaba al valor de mercado, sobre la base del análisis de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes. En ese contexto, la caracterización de la operación como distribución de bienes no respondió a la aplicación de criterios antielusivos ni a la sustitución del negocio jurídico declarado por las partes, sino a la necesidad de identificar la naturaleza económica de la transacción para efectos de seleccionar el método de valoración más adecuado

dentro del régimen de precios de transferencia, lo que no implica la aplicación de la cláusula antielusiva general ni la descalificación de una operación real por considerarla elusiva. Asimismo, ni en la resolución de determinación, ni en la Resolución de Intendencia, ni en la Resolución del Tribunal Fiscal, ni en la sentencia de vista, se invoca o aplica la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario como fundamento del reparo, sino que la actuación administrativa y el control judicial se sustentan de manera expresa en las disposiciones del régimen de precios de transferencia vigentes en el ejercicio fiscalizado. 4.9. En ese contexto, la Sala Superior desarrolló un análisis orientado exclusivamente a la caracterización funcional de la transacción para efectos de la selección del método de precios de transferencia, y no a la modificación del negocio jurídico celebrado entre las partes. Así, precisó que el empleo del incoterm DDP (Delivered Duty Paid) y el hecho de que CUSA S.A.C. asuma funciones vinculadas al transporte, despacho y entrega de la mercancía en destino no alteran la naturaleza económica de la operación como compraventa de bienes ni la convierten en una prestación autónoma de servicios, sino que constituyen condiciones comerciales propias de dicha modalidad de venta, relevantes únicamente para la evaluación funcional de la transacción. Asimismo, la Sala destacó –en su considerando décimo séptimo– que la documentación aportada (contratos plan de entrega, correos electrónicos, órdenes de compra, facturas comerciales y el procedimiento de adquisición utilizado por ALICORP S.A.) correspondía a operaciones regulares de compra de bienes propias de un esquema de distribución, no acreditándose la existencia de un servicio logístico diferenciado. Sobre dicha base, concluyó que, aun cuando pudieran existir funciones adicionales propias de la modalidad DDP, estas solo podrían incidir, de ser el caso, en ajustes de comparabilidad, mas no en una recalificación de la operación como prestación de servicios, precisando además que tales ajustes no fueron materia de cuestionamiento en sede administrativa. En consecuencia, la caracterización de la operación como distribución de bienes fue empleada únicamente para justificar la aplicación del Método del Precio de Reventa y descartar el Método de Precio Comparable No Controlado, por ser el primero el que mejor se compatibiliza con operaciones de comercialización de bienes que no han sufrido transformación sustancial ni incorporación de valor significativo. 4.10. En tal sentido, no se advierte que la sentencia de vista haya permitido la aplicación retroactiva de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario ni que haya validado la utilización de criterios propios de la cláusula antielusiva general, sino que se ha limitado a aplicar las normas sustantivas vigentes en el ejercicio 2007, dentro del régimen de precios de transferencia, no configurándose la infracción denunciada en este extremo. 4.11. En cuanto a la infracción normativa prevista en el **literal c)** del recurso de casación, referida al artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, la parte recurrente sostiene que la Sala Superior habría aplicado indebidamente las normas de precios de transferencia a un supuesto no previsto en dichas disposiciones, al considerar que estas permitirían recalificar las operaciones conforme a su “realidad económica”. Señala que el artículo 32-A no faculta a la Administración Tributaria a recalificar operaciones reales ni a modificar la naturaleza del negocio jurídico declarado por las partes, pues el régimen de precios de transferencia solo estaría dirigido a verificar si el precio pactado se ajusta al valor de mercado. Añade que las facultades para recalificar operaciones corresponderían a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario –cláusula antielusiva general y reglas sobre simulación–, incorporada recién en el año 2012, mientras que en el ejercicio 2007 solo se encontraba vigente la Norma VIII, aplicable únicamente a supuestos de simulación. 4.12. Al respecto, conforme al marco normativo desarrollado en el considerando 4.3., el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio 2007, regula el régimen de precios de transferencia como un mecanismo destinado a verificar si el precio pactado en transacciones entre partes vinculadas se ajusta al valor de mercado, entendido como aquel que habrían acordado partes independientes en condiciones comparables. Para tal efecto, la norma exige efectuar un análisis de comparabilidad y seleccionar el método de valoración más apropiado, lo que supone identificar las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada parte, como elementos necesarios para definir el perfil económico de la transacción. En ese marco, la denominada caracterización funcional constituye una etapa instrumental del análisis de precios de transferencia, orientada a la determinación del método de valoración y a la medición del valor de mercado, sin que ello suponga cuestionar la validez del negocio jurídico

celebrado ni modificar la naturaleza de la operación pactada por las partes. Por tanto, el artículo 32-A no habilita una recalificación jurídica de las operaciones, sino que establece criterios técnicos de valoración económica destinados exclusivamente a verificar si el precio pactado se ajusta al valor de mercado. 4.13. En el presente caso, conforme se desprende de los fundamentos desarrollados en la sentencia de vista, la Sala Superior actuó dentro del ámbito propio del régimen de precios de transferencia al efectuar la caracterización funcional de la transacción para efectos de seleccionar el método de valoración aplicable. En efecto, el Colegiado analizó las funciones desempeñadas por CUSA S.A.C., los activos utilizados y los riesgos asumidos en la cadena de operaciones con su vinculada y en la posterior venta a ALICORP S.A., con el objeto de determinar si correspondía aplicar el Método de Precio Comparable No Controlado o el Método del Precio de Reventa, descartando el primero y confirmando el segundo por resultar más idóneo para operaciones de comercialización de bienes sin transformación sustancial ni incorporación significativa de valor. Dicho análisis no implicó desconocer el negocio jurídico celebrado ni sustituir la operación declarada por las partes, sino únicamente definir su perfil funcional dentro del análisis de comparabilidad, conforme lo exige el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el ejercicio 2007. En ese sentido, la actuación de la Sala se circunscribió a la verificación del valor de mercado y a la correcta selección del método de precios de transferencia, sin exceder el ámbito normativo de dicho régimen ni recurrir a criterios de recalificación jurídica propios de la cláusula antielusiva general. 4.14. En consecuencia, no se advierte que la Sala Superior haya aplicado indebidamente el régimen de precios de transferencia ni que haya utilizado dicho régimen para recalificar la naturaleza jurídica de las operaciones realizadas por CUSA S.A.C., sino que, conforme al artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el ejercicio 2007, efectuó la caracterización funcional de la transacción con fines estrictamente valorativos, a efectos de seleccionar el método más apropiado para la determinación del valor de mercado. Asimismo, no se evidencia la aplicación, directa ni indirecta, de la cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, ni de criterios propios de dicho régimen. Por tanto, tampoco se configura la infracción normativa denunciada en este extremo del recurso. 4.15. En consecuencia, de la evaluación conjunta de las infracciones materiales denunciadas y de la situación fáctica establecida por las instancias de mérito, se concluye que la sentencia de vista no ha vulnerado el principio de irretroactividad de la ley tributaria ni ha aplicado indebidamente las normas de precios de transferencia previstas en el artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, no se advierte que la Administración Tributaria ni la Sala Superior hayan aplicado la cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, ni que hayan efectuado una recalificación jurídica del negocio celebrado por las partes, sino que la actuación administrativa y judicial se ha circunscrito a la caracterización funcional de la operación y a la selección del método de valoración más adecuado, conforme al régimen de precios de transferencia vigente en el ejercicio 2007. Por tanto, las infracciones materiales previstas en los literales b) y c) del recurso de casación devienen **infundadas**. **V. DECISIÓN:** Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **SE RESUELVE: 1. DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **CUSA S.A.C.**, mediante escrito de fecha 21 de agosto de 2024 (foja 6352); **NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la Resolución N° 36 de fecha 31 de julio de 2024 (foja 6316), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. **2. DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en el proceso seguido por CUSA S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Delgado Aybar, SS.** YAYA ZUMAETA, BUSTAMANTE DEL CASTILLO, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA, GUTIÉRREZ REMÓN

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

² HITTERS, Juan Carlos. *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

⁴ ATIENZA, Manuel (2006). *Las razones del derecho. Derecho y argumentación*. Lima, Palestra Editores; p. 61.

⁵ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep Maria (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184

⁶ IGARTUA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima, Palestra-Temis; p. 2.

C-2500496-66

CASACIÓN N° 29997-2025 CAJAMARCA

Lima, veintisiete de enero de dos mil veintiséis.-

VISTOS; el expediente judicial digitalizado – No EJE y el cuaderno de casación formado en este Supremo Tribunal; y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el demandado, **Procurador Público a cargo del Sector Interior**, mediante escrito de fecha veintidós de agosto de dos mil veinticinco (folios seiscientos noventa y siete a setecientos dos del expediente judicial digitalizado - No EJE¹), **contra la sentencia de vista** contenida en la resolución número nueve del dieciséis de julio de dos mil veinticinco (folios seiscientos ochenta y uno a seiscientos noventa y dos), **que revocó la sentencia de primera instancia** contenida en la resolución número seis del once de noviembre de dos mil veinticuatro (folios seiscientos diecisiete a seiscientos treinta y siete), **que declaró infundada la demanda y, reformándola, declaró fundada la demanda** y, en consecuencia, nula la Resolución Administrativa del Consejo Superior Académico y Disciplinario N° 091-2023-ENFP-PP-CONRAD. En tal sentido, corresponde proceder a verificar si el referido recurso cumple o no con lo dispuesto en los artículos 34° (numeral 3) y 35° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, en concordancia con lo previsto en los artículos 386°, 388°, 391° y 393° del Código Procesal Civil, modificados por el artículo 1 de la Ley N° 31591, de aplicación supletoria en el proceso contencioso administrativo. **SEGUNDO:** Previamente a la calificación del recurso, es necesario precisar que las normas que regulan el proceso contencioso administrativo deben ser interpretadas bajo el principio de especialidad de las normas, que señala que *la norma especial prima sobre la general*, es decir, que deben ser interpretadas conforme a la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, que establece que el proceso contencioso administrativo a que se refiere el artículo 148° de la Constitución Política del Perú, tiene como finalidad el control jurídico por parte del Poder Judicial de la legalidad y constitucionalidad de las actuaciones de la Administración Pública, las mismas que se encuentran sujetas al derecho administrativo y a la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; concordado con el inciso 1 del artículo 2° del citado texto, que prevé que en caso de defecto o deficiencia de la ley, el Juez debe aplicar los principios del derecho administrativo y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa, como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos los procedimientos administrativos, incluyendo los especiales. **2.1.** En el sentido de lo antes indicado, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza tomando en cuenta que tiene características propias, diferentes a otras instituciones procesales, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia y/o antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. **2.2.** Con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591, publicada en el diario oficial *El Peruano* con fecha veintiséis de octubre de dos mil veintidós, que introdujo, entre otros aspectos, sustanciales