

CASACIÓN N° 11760-2022 LIMA

TEMA: INFRACCIONES ADUANERAS

SUMILLA: En el caso concreto y dada la naturaleza de la mercancía, la demandante no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, por haberse realizado la “descarga” de mercancía líquida a granel de Biodiesel o biocombustible líquido a granel. **PALABRAS CLAVE:** Descarga de mercancías líquidas, Retiro de la Mercancía, Levante, Depósito Aduanero

Lima, once de mayo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los codemandados han interpuesto los siguientes recursos de casación: i) el codemandado **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del diecinueve de abril de dos mil veintidós (folios 306-315 del EJE¹); y ii) la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, mediante escrito del veinte de abril de dos mil veintidós (folios 324-337 del EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, de fecha cuatro de abril de dos mil veintidós, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 286-300 del EJE), que revocaron la sentencia de primera instancia, que declara infundada la demanda, dicha resolución de primera instancia fue emitida mediante resolución número nueve, de fecha veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno (folios 206-212 del EJE). **Antecedentes Demanda** El veintisiete de junio de dos mil diecinueve, Pure Biofuels del Perú S.A.C², interpone demanda contencioso administrativa (folios 55-89), con las siguientes pretensiones: **a) Primera Pretensión Principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02726-A-2019, de fecha 21 de marzo de 2019, en tanto resuelve confirmar la Resolución Jefatural de División N° 118-3D7100-2016-000763, la cual desestimó el reclamo interpuesto contra la Resolución Jefatural de División N° 118-3D2300-2015-000343 y la Liquidación de Cobranza N° 118-2015-245137, la cual, dispuso sancionar a nuestra empresa con una multa ascendente a S/. 3'971,667.00 (tres millones novecientos setenta y un mil seiscientos sesenta y siete soles con cero céntimos), en aplicación de la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053). **b) Segunda Pretensión Principal:** Que, se ampare la pretensión de plena jurisdicción y se declare que la empresa no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053). **c) Pretensión Accesorio a la Primera Pretensión Principal:** Que, conforme a lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, solicitamos que se declare la nulidad total de la Resolución Jefatural de División N° 118-3D2300-2015-000343 y la Liquidación de Cobranza N° 118-2015-245137 así como de la Resolución Jefatural de División N° 118-3D7100-2016-000763, mediante las cuales se imputo y confirmo, respectivamente, la multa ascendente a S/. 3'971,667.00 (tres millones novecientos setenta y un mil seiscientos sesenta y siete soles con cero céntimos), en aplicación de la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053). Los argumentos principales de su demanda son los siguientes: - En el presente caso no existe ni “retiro” ni “punto de llegada” sobre los alcances de dichos términos establecidos en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, pues el presente caso no se trata de un supuesto de “retiro” de mercancías, sino que se trata de una “descarga” de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Pure Biofuels del Perú S.A.C. - Existió “autorización” para descargar el combustible: sobre el caso de mercancías descargadas por tuberías. Además, se desprende que el Procedimiento General de Depósito Aduanero al considerar la descarga de fluidos a granel mediante tuberías dispone que tal tipo de mercancía debe descargarse directamente en el depósito aduanero autorizado que contenga la logística apropiada (tanques de almacenamiento de hidrocarburos) para su almacenamiento y conservación. **Contestaciones de la demanda** La **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, contesta la demanda, bajo el siguiente fundamento principal: **a)** Al haber, la demandante, “descargado” o sea trasladado la mercancía del

buque por la tubería directamente al depósito que tiene la demandante sin que se le haya asignado el canal (rojo, cuando es revisión física o naranja cuando es revisión documental), está contraviniendo con lo dispuesto por la normativa aduanera, ya que al ingresar la embarcación con la mercancía a la zona primaria ha debido quedarse allí en el puerto dentro del buque (la mercancía) y pedir a la aduana la respectiva autorización, la verdad material y fáctica es que el combustible extranjero traído en la embarcación para poder ingresar al territorio peruano, es decir, al depósito de la demandante ha debido de requerir el permiso a la Intendencia de Aduana Marítima, el que tenga un permiso para poder directamente descargar de un lugar (o sea el buque) a otro (al depósito), no es lo mismo a informar a la autoridad que está ingresando nueva mercadería extranjera (vía marítima) al territorio nacional y se pueda sin autorización de la aduana marítima, descargar la mercadería, ya que este permiso es para facilitar que cuando llegue la mercadería se le pida el permiso a la intendencia de aduana para sacar la mercancía del buque y no tener que llenar en tanques para trasladar vía terrestre la mercancía, mas no es para descargar todas la veces que quiera el combustible del buque sin avisar a la aduana marítima. **El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas**, contesta la demanda, bajo los siguientes fundamentos centrales: **a)** La naturaleza de la mercancía y la operatividad especial en la descarga de los combustibles a través de la descarga directa por tuberías, no conlleva a la inaplicación de la normativa vigente que regula las reglas generales del régimen de depósito aduanero bajo la modalidad de despacho urgente en tanto no se opongan a las contempladas en el literal E de la Sección VII del Procedimiento INTA-PG.03-A, dado que tales reglas que regulan la gestión aduanera de tales despachos guarda armonía con el debido control aduanero, permitiendo contrastar la mercancía que arriba al país con la mercancía que ingresa al depósito aduanero. **b)** Considerando lo dispuesto por lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley General de Aduanas, la que específicamente indica que la Administración Aduanera se encarga de la administración, recaudación, control y fiscalización aduanera del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas, dentro del territorio aduanero, aunado a lo dispuesto en el artículo 1 de la mencionada Ley, se debe tener en cuenta que la SUNAT – Administración Aduanera puede regular los actos en los que suponen ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías hacia y desde nuestro territorio aduanero. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia contenida en la resolución nueve del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda interpuesta, por considerar que: **a)** En el caso de autos, la empresa encargada de despachar la mercancía “Biodiesel”, propiedad de la demandante, la descargó a través de tuberías al ser una mercancía líquida desde la nave ubicada en zona primaria aduanera; sin embargo, no se cumplió con los requisitos establecidos en el Procedimiento General de “Manifiesto de Carga” y el artículo 111 de la Ley General de Aduanas, de realizar la descarga de la mercancía con la autorización de la Administración Aduanera, por lo cual se incurre en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la referida Ley. **b)** La demandante refiere que no incurrió en la infracción señalada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, que dispone que los consignatarios o consignantes cometen infracciones pasibles de multa cuando realicen el retiro de las mercancías del punto de llegada cuando no se haya autorizado su retiro, debido a que la mercancía en cuestión, Biodiesel, al ser un bien líquido no existe un “retiro” y tampoco un “punto de llegada” en su traslado, según las definiciones dispuestas en dicha norma. Sin embargo, tal y como se describió en el acápite 11.3.3 de la presente sentencia, el artículo 2 de la Ley General de Aduanas define el concepto de punto de llegada como aquel establecido en zona primaria, entre los cuales se encuentran los espacios acuáticos. En ese sentido, en el presente caso, al haberse movilizó la mercancía Biodiesel desde la nave tal y como lo explicó la demandante en su escrito, el punto de llegada es dicho espacio acuático autorizado por la autoridad aduanera. **Sentencia de Vista** Mediante sentencia de vista contenida en la resolución quince del cuatro de abril de dos mil veintidós, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se **revoca** la sentencia de primera instancia que declara **infundada** la demanda en todos sus extremos, y reformándola, se declara **fundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que: **a)** La infracción establecida en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas se configura cuando se retira la mercancía del punto de llegada al depósito aduanero sin autorización. En el presente caso, la empresa (transportista) encargada de despachar la mercancía “Biodiesel”, propiedad de

la demandante, la descargó a través de tuberías al ser una mercancía líquida desde la nave ubicada el espacio acuático que no constituye zona primaria aduanera hacia el depósito aduanero autorizado, ubicado en Av. Néstor Gambetta, provincia constitucional del callao, sin efectuar una previa descarga en el terminal portuario, constituyendo dicho depósito aduanero zona primaria y punto de llegada a la vez, por lo que se cumplió con los requisitos establecidos en el Procedimiento General de "Manifiesto de Carga" y el artículo 111 de la Ley General de Aduanas, de realizar la descarga de la mercancía con la autorización de la Administración Aduanera. Por consiguiente, se coligió que los hechos no se subsumen a la norma señalada; en consecuencia, no se incurre en la infracción tipificada en la norma glosada precedentemente; y, habiendo la instancia inferior fallado en sentido contrario, corresponde revocar la resolución venida en grado a fundada en todos sus extremos. **b)** En el caso de autos, y del análisis del supuesto de hecho que regula la infracción tipificada en el precitado numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, así como uno de los conceptos jurídicos – aduaneros, verifica que la compañía actora no incurrió en tal infracción, dado que no se trata de un supuesto de "retiro" de mercancías, sino que se da una "descarga", de responsabilidad del transportista, no del dueño o consignatario de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Valero Perú. Este proceso de descarga es la primera operación que se realiza cuando un medio de transporte arriba a nuestro territorio aduanero transportando carga para el punto de destino en el país. La descarga es una operación que es autorizada al transportista luego que comunique por medios electrónicos a la administración aduanera la información de la fecha y hora de llegada del medio de transporte. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si el demandante incurrió en la infracción prevista en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas por la descarga de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Valero Perú S.A.C. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación de fecha veintiocho de junio de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedentes los recursos de casación presentados por los codemandados Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal y la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, por las siguientes causales: Recurso de casación del Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal. Infracción normativa por inaplicación del artículo 2 de la Ley General de Aduanas- Decreto Legislativo N° 1053. El argumento central del recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior habría inaplicado una norma de derecho material, al mencionar que el medio de transporte Siva Rotterdam estuvo situado en el Terminal Multiboyas y que la nave se encontraba en bahía (espacio acuático), lo que no constituiría zona primaria. Infracción normativa por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. El argumento central del recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior habría efectuado una deficiente interpretación al indicar que la demandante no calzaría con la tipificación del referido numeral, no habiendo tomado en cuenta que Pure Biofuels del Perú S.A.C. habría incluido el mismo RUC que el contribuyente Valero Perú S.A.C. (RUC 20513251506). Recurso de casación de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. **Infracción por inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas.** El argumento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** La sentencia de vista no habría aplicado el artículo mencionado, el cual señala que las infracciones cometidas por los contribuyentes aduaneros se determinan de manera objetiva, y que basta la configuración de los aspectos objetivos para la comisión de la infracción y proceder con la sanción correspondiente; las sanciones deben estar aprobadas por Decreto Supremo. **Infracción por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas.** El argumento principal del recurrente es el siguiente: **a)** La sentencia de vista considera que el "punto de llegada" fue el depósito aduanero, lo cual es una falacia; cuando dicha mercadería llegó al Perú, estaba en el medio de transporte Siva Rotterdam, en el espacio acuático (zona primaria), registrándose como fecha de llegada el ocho de mayo de dos mil quince. En ese sentido, al haberse movilizó dicha mercadería desde la nave de propiedad de la empresa Siva Rotterdam tal y como lo explicó el demandante en

su escrito, que el punto de llegada es dicho espacio acuático autorizado por la autoridad aduanera. **Infracción normativa por inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas.** El fundamento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior no habría aplicado dicha norma en razón de que la descarga de la mercadería habría contado con la autorización de la Administración Aduanera, no respetando de esta manera, lo señalado por el procedimiento general "Manifiesto de Carga", INTA-PG.09 (versión 05), cuyo punto 18 dispone que la mercadería descargada por tuberías, ductos, cables u otros medios es entregada al almacén aduanero o dueño o consignatario siempre y cuando cuente con el levante o la autorización respectiva. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** 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 a 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. **1.2.** 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"³, 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. **1.3.** Entre los fines de la casación se encuentra 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. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, 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. **Recurso de casación interpuesto por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal SEGUNDO. Infracción normativa por inaplicación del artículo 2 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053 e infracción normativa por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas.** **2.1.** Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, asimismo al realizar la lectura de los fundamentos de las infracciones señala y considerando que ambas poseen una estrecha vinculación, corresponde realizar un análisis conjunto, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para lograr esta finalidad, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053 Artículo 2.-** Definiciones Para los fines a que se contrae el presente Decreto Legislativo, se define como: [...] Punto de llegada. – Aquellas áreas consideradas zona primaria en las que se realicen operaciones vinculadas al ingreso de mercancías al país. En el caso de transporte aéreo, los terminales de carga del transportista regulados en las normas del sector transporte podrán ser punto de llegada siempre que sean debidamente autorizados por la Administración Aduanera como depósitos temporales. Zona Primaria. – Parte del territorio aduanero que comprende los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, centros de atención en frontera para las operaciones de desembarque, embarque, movilización o despacho de las mercancías y las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de una aduana. Adicionalmente puede comprender recintos aduaneros, espacios acuáticos o terrestres, predios o caminos habilitados o

autorizados para las operaciones arriba mencionadas. Esto incluye a los almacenes y depósitos de mercancía que cumplan con los requisitos establecidos en la normativa vigente y hayan sido autorizados por la Administración Aduanera Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa Cometan infracciones sancionables con multa [...] c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: [...] 9. Efectúen el retiro de mercancías del punto de llegada cuando no se haya concedido el levante, se encuentren con medida preventiva dispuesta por la autoridad aduanera o no se haya autorizado su retiro en los casos establecidos en el presente Decreto Legislativo y su Reglamento.

TERCERO. Análisis del caso concreto 3.1. En el caso, el recurrente señala que la Sala Superior no ha aplicado el artículo 2 de la Ley General de Aduanas; en tanto, el “punto de llegada”, se encuentra definido por aquellas áreas que son consideradas zona primaria en las que se realicen operaciones vinculadas al ingreso de mercancías al país y el concepto de “zona primaria” puede comprender espacios acuáticos habilitados o autorizados para operaciones entre las cuales se encuentra el desembarque y movilización de mercancías. **3.2.** Ahora bien, aprecia esta Sala Suprema de los actuados administrativos así como de lo desarrollado en la Sentencia de Vista que, en fecha 07 de mayo de 2015, a través de la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) N° 118-2015-70-002783 y bajo la modalidad de despacho urgente, la demandante solicitó al Régimen de Depósito Aduanero la descarga de 2'000,000.00 Kgs de la mercancía denominada “Soya Methyl Ester Fatty Acid Methyl Ester Biodiesel” en presentación **líquida a granel**, amparada en la factura comercial N° 0315688253 de fecha 27 de abril de 2015 y Conocimiento de Embarque N° 1, señalando la descarga directa. Asimismo, la descarga de la mercancía hacia el depósito aduanero se inició el 08 de mayo de 2015 a las 16:45 horas y se culminó el 09 de mayo de dos mil quince a las 00:55 desde el espacio acuático que ocupó la nave hacia el depósito aduanero. Siendo que, de forma posterior, la Agencia de Aduana Aduamerica S.A., en representación de su comitente, el demandante Pure Biofuels del Perú presentó la DAM N° 118-2015-70-002782 a la Administración Aduanera el 11 de mayo de 2015, para la emisión de la Guía de Entrega de Documentos y la asignación del canal de control. No obstante, la Administración Aduanera de una revisión de la DAM N° 118-2015-70-002782, señala que al haber presentado la documentación sustentatoria de la destinación al régimen de depósito aduanero con fecha posterior al “retiro de la mercancía” hacia el depósito aduanero, habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. **3.3.** Bajo ese contexto, refiere la Sentencia de Vista en el Considerando Quinto, lo siguiente [...] **5.4.** Habiendo establecido esos hechos, se debe resaltar que del expediente administrativo se observa que el **transportista** descargó el biodiesel directamente por tubería desde el medio de transporte Siva Rotterdam (bodegas de la nave) situado en el terminal multiboyas, instalado en el distrito de Ventanilla, de la Provincia Constitucional del Callao, hacia su **depósito aduanero autorizado, sin efectuar una previa descarga en el terminal portuario, complejo fronterizo, complejo Aduanero de la Intendencia de Aduana Marítima del Callao o depósito temporal.** Dicho terminal es operado por la demandante en virtud a la autorización otorgada por la Autoridad Portuaria Nacional, mediante Resolución del Acuerdo de Directorio N° 039-2009-APN/DIR y la Licencia Portuaria 001-2009-APN/RAD-LP de fecha 13 de octubre de 2009 y la Resolución Suprema N° 020-2009-MTCL En cuanto al **depósito aduanero**, este fue autorizado por la Administración Aduanera mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 000-3A0000/2009-001015 a operar como depósito aduanero público en el local ubicado en Mz. B, lote 12, Urbanización Industrial Fundo Márquez Km. 11.5, Av. Nestor Gambetta, provincia Constitucional del Callao, con código de aduana N° 1557. En ese sentido, siendo que el depósito aduanero es definido por el artículo 2 de la Ley General de Aduanas como “el local donde se ingresan y almacenan mercancías solicitadas al régimen de depósito aduanero”, se tiene entonces que **los depósitos aduaneros autorizados** para tal efecto por la Administración Aduanera **tienen la condición de zona primaria** donde se realiza operaciones vinculadas al ingreso de mercancía al país y, en consecuencia, **constituyen un punto de llegada.** Es decir, la empresa transportista que tenía la función de despachar la mercancía líquida a granel de biodiesel, cuya propiedad es del demandante, **descargó** el referido biodiesel a través de tuberías desde la nave que se hallaba en el espacio acuífero hacia el depósito aduanero autorizado. En consecuencia, el espacio acuífero en donde se encontraba la nave y tuberías de descarga no podría constituir una zona primaria aduanera; en tanto, recién desde ese punto, terminal Multiboyas instalado en el distrito de Ventanilla, de la Provincia Constitucional del Callao, se realizaba la descarga directa de fluidos por tuberías hacia el depósito aduanero como su punto de llegada, no siendo otro el procedimiento por cual se podría

descargar dicha mercancía líquida. **3.4.** En esa línea y de acuerdo a las circunstancias del caso así como la particularidad de la mercancía, al ser de naturaleza líquida a granel de biodiesel o combustible líquido a granel, se trata de una descarga de fluidos por tuberías desde el medio de transporte Siva Rotterdam (bodegas de la nave) hacia el **depósito aduanero autorizado (punto de llegada)**, dicha particularidad la diferencia de un retiro de mercancías. Cabe precisar que si bien el inicio de la descarga se dio el día 08 de mayo de 2015 a las 16:45 horas y finalizó la descarga, el día 09 de mayo de 2015 a las 00:55 horas, ello no implica que el retiro de la mercancía se haya dado el día 08 de mayo, en tanto, el referido día fue en el que se inició la descarga de la mercancía y no su retiro, considerando el “depósito aduanero” como “punto de llegada”; es así que el artículo 2 de la Ley General de Aduanas define “punto de llegada” como un área considerada zona primaria en las que se realicen operaciones vinculadas al ingreso de mercancías al país y también define a “depósito aduanero” como el local donde se ingresan y almacenan mercancías solicitadas al régimen de depósito aduanero, los cuales pueden ser privados o públicos. Considerando ello, la nave Siva Rotterdam no se encontraba situada en una zona primaria ya que se hallaba en el Terminal Multiboyas para iniciar la descarga directa de fluidos por tuberías submarinas, hacia su depósito aduanero autorizado, siendo el referido depósito aduanero su zona primaria y punto de llegada, desde donde se realizarán operaciones que se encuentren vinculadas al ingreso de mercancías al país. Por lo que el retiro de la mercancía desde el depósito aduanero como punto de llegada, se habría realizado correctamente. **3.5.** Asimismo, respecto a los argumentos del recurrente vinculados a la errónea interpretación de la infracción prevista en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, por la descarga de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento. Esta Sala Suprema debe señalar que, dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, refiere Guastini⁵ que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto calificación que luego da fundamento a la solución (o a la propuesta de solución) de una controversia específica. En el primer caso, en un escenario de ambigüedad y vaguedad, interpretar **implica atribuir sentido a un texto o a una disposición normativa, en el entendido de que la interpretación jurídica tiene por objeto disposiciones o documentos normativos**, cuyo resultado es precisamente una norma⁶. Dicho de otro modo, siguiendo la tesis de Tarello y Guastini, las normas no son sino el resultado de interpretación de leyes o disposiciones normativas⁷. **3.6.** Teniendo en cuenta lo anterior, el recurrente refiere que la Sala Superior otorgó un sentido erróneo a lo dispuesto por el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, puesto que constituye infracción cuando los dueños, consignantes o consignatarios de la mercancía la retiren del punto de llegada sin la autorización de retiro respectiva. Atendiendo a la conducta señalada por el recurrente, esta Sala Suprema verificará si la conducta citada se encuentra ajustada al supuesto de infracción imputado, así como refiere la Sentencia de Vista. En ese sentido, la referida disposición normativa señala que se comete infracción aduanera cuando los dueños, consignatarios o consignantes, efectúan el retiro de mercancía del punto de llegada cuando no se ha autorizado su retiro por la autoridad aduanera. Por lo que resulta relevante en el caso, determinar la diferencia entre los alcances de un “retiro” y una “descarga”. **3.7.** Conforme hemos ido desarrollando en la presente Ejecutoria Suprema, específicamente en los acápites 3.4 a 3.6, en el caso de autos, no se da el supuesto de un “retiro” de mercancías en fecha 08 de mayo de 2015, dado que en la referida fecha se da una “descarga” de mercancías líquidas a granel, a través de las tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Valero Perú S.A.C. Por ello, la Sala Superior señala en el Considerando Quinto de la sentencia de Vista que “[...] la descarga es una operación que es autorizada al transportista luego que comunique por medios electrónicos a la administración aduanera la información de la fecha y hora de llegada del medio de transporte”. Por ello, la descarga de mercancía no se subsume al supuesto de hecho de la norma; en tanto, conforme obra en los actuados administrativos, **el retiro fue autorizado en fecha 11 de mayo de 2015 del Biodiesel 100**, cuando ya se había descargado dicha mercancía líquida a través de la operación de bombeo del combustible de la nave a las tuberías que conducen a las instalaciones del depósito aduanero como “punto de llegada”. Además de que la descarga es responsabilidad del transportista, y no del dueño o consignatario. Asimismo, como un argumento obiter dicta, resulta necesario precisar lo señalado por la Sala Superior respecto a que la demandante no incurrió en la infracción

aduanera alegada: [...] De los puntos señalados precedentemente, se corrobora que la recurrente no incurrió en modo alguno en la infracción aduanera establecida en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, debido a que conforme a la naturaleza de mercancía líquida a granel del Biodiesel, a efectos de su descarga, debe seguir el procedimiento especial dispuesto en el literal E del Procedimiento General de Depósito Aduanero, y no lo dispuesto en los numerales 1, 2 y 3 del literal c) del referido procedimiento, los cuales serían aplicables para el común de las mercancías, mas no así el que fue importado por la actora, esto es, el biocombustible líquido a granel. **3.8.** Por estas consideraciones, al no advertirse que la Sala Superior haya **inaplicado el artículo 2 de la Ley General de Aduanas**, así como **no ha interpretado erróneamente el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas**, corresponde declarar **infundadas** estas causales. Recurso de Casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT CUARTO. Infracción por inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas, infracción por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas e inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas. **4.1.** En este punto, corresponde realizar un análisis conjunto de las infracciones materiales alegadas por la recurrente, en tanto, ambas se encuentran vinculadas, conforme a lo cual, nos referiremos a las disposiciones normativas cuya infracción se advierte: **Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053** Artículo 111.- Tuberías, ductos, cables u otros medios La SUNAT establecerá los procedimientos para la entrada y salida de mercancías por tuberías, ductos, cables u otros medios. Artículo 189.-Determinación de la infracción La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo. Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa Cometén infracciones sancionables con multa: [...] c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: [...] 9. Efectúen el retiro de las mercancías del punto de llegada cuando no se haya concedido el levante, se encuentren con medida preventiva dispuesta por la autoridad aduanera o no se haya autorizado su retiro en los casos establecidos en el presente Decreto Legislativo y su reglamento. **QUINTO.- Análisis del caso concreto** En atención a las infracciones normativas señaladas, pasaremos a realizar un análisis a partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento de cada una de las infracciones normativas de naturaleza sustantiva y que se encuentran vinculadas entre sí. Así, tenemos lo siguiente: **5.1.** En el caso, la recurrente advierte como primera infracción normativa la inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas, la misma que refiere que la infracción será determinada en forma objetiva y señala la recurrente que la Sala Superior no habría aplicado la mencionada disposición; en tanto la demandante inició la descarga del producto Biodiesel en fecha 8 de mayo del 2015 y que recién presentó la documentación sustentatoria el 11 de mayo de 2015; fecha en la que obtuvo la autorización de retiro de la mercancía. **5.2.** Sobre lo anterior, si bien la determinación de la infracción se realiza en forma objetiva y es sancionada con una multa, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 189 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053; en el caso de autos y conforme a lo desarrollado en los acápites 3.4 a 3.9, no ha quedado acreditado en el presente caso la comisión de la infracción aduanera tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, la cual se encuentra vinculada a que constituye infracción sancionable con multa cuando **los dueños, consignatarios o consignantes cuando efectúen el retiro de las mercancías del punto de llegada sin autorización por parte de la autoridad aduanera**. **5.3.** Ahora bien, respecto al contenido del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, la recurrente advierte que la Sala Superior interpretó erróneamente dicha disposición normativa, en tanto, precisa que el depósito aduanero no puede calificar como un "punto de llegada" y que la mercadería llegó a territorio peruano en el medio de transporte Siva Rotterdam, en el espacio acuático como zona primaria y punto de llegada; registrando como fecha de llegada el 08 de mayo de 2015. Sin embargo y como hemos ido desarrollando en los acápites 3.4 a 3.9 de la presente Ejecutoria Suprema, en el caso concreto nos encontramos frente a una **descarga de fluidos** por tuberías desde el medio de transporte Siva Rotterdam, hacia el depósito aduanero autorizado, como punto de llegada; en la medida que si bien los espacios acuáticos pueden ser considerados "zonas primarias" en el caso, se procedió a realizar la **descarga** de dicho fluido, es decir, la mercancía líquida a granel no podía permanecer en la referida

nave Siva Rotterdam situada en el espacio acuático, dado que correspondía que por medio de tuberías submarinas se realice la descarga desde esta nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero Valero Perú S.A.C., calificando dicho depósito aduanero autorizado como "punto de llegada", dicho depósito aduanero fue autorizado por la Administración Aduanera mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 000-30000/2009-001015, ello incluso de acuerdo a los numerales 17 y 18 del literal A del Rubro VII del Procedimiento INTA-PG.09, que refiere lo siguiente: VII. DESCRIPCIÓN TRANSMISIÓN ELECTRÓNICA O REGISTRO EN EL PORTAL WEB DE LA SUNAT DEL MANIFIESTO DE CARGA DE INGRESO Entrega de mercancías al dueño o consignatario; o al almacén aduanero en el punto de llegada. 17. Para la entrega de las mercancías por parte del transportista al dueño o consignatario, **el punto de llegada comprende los terminales portuarios, terminales de carga del transportista aéreo autorizados por la SUNAT para operar como depósitos temporales, los puestos de control en frontera y los almacenes aduaneros**. 18. La mercancía en el terminal portuario, terminal de carga del, transportista aéreo o puesto de control en frontera es entregada por el transportista al dueño o consignatario cuando cuenta con declaración aduanera de mercancías sujeta a un despacho anticipado, sin obligatoriedad de su traslado a otros recintos o almacenes aduaneros. Para el retiro de la mercancía de dichos puntos de llegada, la declaración aduanera de mercancías debe contar con levante o autorización de salida, según corresponda, siendo de aplicación para el retiro de la mercancía lo descrito en el procedimiento que corresponda al régimen aduanero solicitado. La mercancía descargada por tuberías, ductos, cables u otros medios es entregada al almacén aduanero o dueño o consignatario siempre y cuando cuente con el levante o la autorización respectiva. Asimismo, refiere la Sala Superior que de la revisión de la documentación presentada por la demandante: [...] se verifica que, de acuerdo a la consulta efectuada en el Módulo de Manifiesto – SIGAD, la mercancía arribó en la nave SIVA ROTTERFAM, con el Manifiesto de Carga N° 118-2015-1126, registrándose como fecha de llegada 08.05.2015 a las 10.00 y el término de descarga el 09.05.2015. Asimismo, conforme se verifica en los casilleros 13.1, 13.2 y 13.3 del formato A de la D.A.M. N° 118-2015-70-2782, el depósito aduanero PURE BIOFUELS DEL PERÚ indica como fecha de recepción el 09.05.2015, siendo la cantidad recepcionada 1999 439 000 kg de la mercancía declarada en la citada D.A.M. Con fecha 11.05.2015, la agencia de Aduana Aduamerica S.A., en representación de su comitente PURE BIOFUELS DEL PERÚ S.A.C., presenta a la Administración Aduanera en primera recepción la D.A.M. N° 118-2015-70-2782 y la documentación sustentatoria, a fin de requerir la asignación de canal emitiéndose la GED N° 2015051-24-0005 del 11.05.2015 a las 9.15 asignándole el SIGAD el canal de control naranja por lo que en el portal WEB de la SUNAT se registró la indicación "Retiro Autorizado". **5.4.** Es así que, en el presente caso y de acuerdo a las circunstancias y la naturaleza de la mercancía, es que no se denota la existencia de un "retiro" de mercancía propiamente, en fecha 8 de mayo de 2015, ya que, en base a los hechos descritos, nos encontramos frente a una **"descarga directa de mercancía hacia el punto de llegada"**, como es el depósito aduanero autorizado, en el cual se realizan las operaciones relacionadas al ingreso de mercancías al país; realizando el retiro autorizado en fecha 11 de mayo de 2015. Por consiguiente, la demandante no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas; ya que el retiro de mercancía líquida a granel de Biodiesel (biocombustible líquido a granel) sí se encontraba autorizado por la autoridad aduanera. **5.5.** Aunado a lo anterior, la recurrente señala además la infracción normativa por la inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas, mencionada disposición normativa hace referencia a los procedimientos para la entrada y salida de mercancías por tuberías, ductos, u otros medios; dichos procedimientos deben ser establecidos por SUNAT. **5.6.** En el caso, el inicio de la descarga se dio el 08 de mayo de 2015 y la finalización de la descarga el 09 de mayo de 2015. Conforme se advierte en la Sentencia de Vista, siendo la "descarga" distinta al retiro, la primera efectuada el 08 de mayo. Asimismo, la autorización del "retiro" se dio en fecha 11 de mayo de 2015, cuando el "Biodiesel" ya se encontraba en el "punto de llegada". Por lo que, conforme señala el Procedimiento General de "Manifiesto de Carga", INTA-PG.09 y que ha desarrollado la Sala Superior en la Sentencia de Vista, si se autoriza el retiro, además, respecto a la entrega y traslado de la mercancía, de acuerdo al artículo 106 de la Ley General de Aduanas, esto es realizado por el transportista en el país. Cabe precisar que, en la sentencia de vista, se ha desarrollado el Procedimiento General de Manifiestos INTA-PG.09 V.5 respecto a la forma de comunicación de llegada del medio de transporte y la autorización de descarga por parte del transportista, contenidos en el numeral 10 y 12 del literal A del rubro VII. **5.7.** Por estas consideraciones y al no

advertirse la infracción por inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas, infracción por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas e inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas, corresponde declarar infundadas las causales denunciadas. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO: INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el codemandado, **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del diecinueve de abril de dos mil veintidós (folios 306-315 del EJE), e **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, mediante escrito del veinte de abril de dos mil veintidós (folios 324-337 del EJE). **SEGUNDO:** En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, de fecha cuatro de abril de dos mil veintidós, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 286-300 del EJE). **TERCERO: DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Pure Biofuels del Perú S.A.C., contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución del Tribunal Fiscal. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ Expediente Judicial Electrónico.

² Actualmente Valero Perú S.A.C.

³ HITTERS, Juan Carlos. 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 Sobre el punto, refiere también Guastini

Sin embargo, en la literatura se encuentra también un concepto más estricto de interpretación. Varios autores distinguen la interpretación propiamente dicha, entendida como solución de dudas sobre el significado, de la (mera) comprensión. Es decir, según esta definición, se interpreta solo cuando no se comprende, y en cambio cuando se comprende no se interpreta ("in claris non fit interpretatio"). Cfr., e.g., Wróblewski, 1983 y 1989; Marmor, 1992; Diciotti, 1999; Lifante, 1999 y 2010. Esta manera de ver (comprometida con una teoría ingenua de la interpretación) suena problemática por varias razones. Entre otras, la siguiente: la comprensión inmediata de un texto parece ser nada más que una forma de interpretación –la interpretación prima facie– distinta, en cuanto tal, de otras formas (distinta, en particular, de la interpretación "all things considered"). Cfr. Diciotti, 1999, cap. IV. GUASTINI, Riccardo Estudios sobre la interpretación jurídica. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. 1999. P. 11

⁶ GUASTINI, Riccardo. Interpretar y argumentar. Centro de Estudios políticos y constitucionales Madrid 2014 P. 26

⁷ Esta idea es asumida por el Tribunal Constitucional en la STC. Nº 010-2002-AI/TC 6.2. La legitimidad de las sentencias interpretativas

34. La existencia de toda esta clase de sentencias del Tribunal Constitucional es posible sólo si se tiene en cuenta que, entre "disposición" y "norma", existen diferencias (Riccardo Guastini, "Disposizione vs. norma", en *Giurisprudenza Costituzionale*, 1989, págs. 3 y ss.). En ese sentido, se debe subrayar que en todo precepto legal se puede distinguir:

a) El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y,

b) El contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma).

C-2201944-6

CASACIÓN Nº 31316-2022 LIMA

TEMA: CIERRE DEL REQUERIMIENTO DE FISCALIZACIÓN SUMILLA: Si bien el último párrafo del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización establece que, de no presentarse la documentación requerida en la fecha otorgada, se procederá a efectuar el cierre del requerimiento en dicha fecha, aquel párrafo debe ser interpretado teniendo en consideración el inciso b) del citado artículo y de forma conjunta con otros artículos ubicados en la misma norma, como el inciso d) del artículo 13; de lo que se colige que, en el caso de incumplirse con el segundo requerimiento, el plazo para su cierre se suspende hasta que la administración tributaria culmine la evaluación de los descargos a las observaciones imputadas en el requerimiento o hasta la fecha en que el contribuyente entregue la totalidad de la información.

Palabras claves: fiscalización, cierre del requerimiento, conservación del acto administrativo

Lima, veintidós de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE

JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa treinta y un mil trescientos dieciséis guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por **Orfilio Isaac Picón Quedo**, mediante el escrito del veinticinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta y tres a ciento setenta y uno del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del cinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento veintiuno a ciento cuarenta y tres), 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 **revoca** la sentencia emitida con fecha veintisiete de abril de dos mil veintidós, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3495-1-2020, en cuanto a lo resuelto sobre la vulneración al principio de razonabilidad, y ordenó se emita nuevo pronunciamiento; y, **reformándola**, declara **infundada** la demanda en dicho extremo, **confirmando** lo demás que contiene. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del siete de noviembre de dos mil veintidós (fojas doscientos diez del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por Orfilio Isaac Picón Quedo, por las siguientes causales: **Primera infracción normativa 9.** Infracción normativa por afectación al principio del debido proceso y el deber de motivación previsto en el inciso 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el artículo 8 numeral 1 de la Convención Americana sobre derechos humanos que garantizan el derecho a un debido proceso. 10. Las disposiciones normativas señalan lo siguiente: Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 139. PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 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. Convención Americana sobre Derechos Humanos Artículo 8. Garantías judiciales 1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. 11. Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** Refiere que, el derecho a ser juzgado en un plazo razonable resulta aplicable en un procedimiento administrativo fiscalizador, y ello abarca a los actos como requerimientos de información en un proceso de fiscalización tributaria, sin embargo precisa que la sentencia de vista señala que no se vulneró el principio de razonabilidad porque no se da existencia de un plazo legal para cerrar el Requerimiento Nº 1922129999223, considerando la Sala Superior dicho argumento como una justificación mínima de la decisión del Tribunal Fiscal. **b)** Advierte que la sentencia de vista vulnera el principio de congruencia, dado que no emite pronunciamiento respecto a la invocación de la teoría de la eficacia demorada respecto a la notificación del Resultado del Requerimiento Nº 1921129999114 y el Requerimiento Nº 1922129999223 que se realizó el mismo día. **c)** Precisa que una debida motivación exige explicitar y/o dar cuenta de un mínimo y aceptable razonamiento, situación que no ocurre en el presente caso dado que la Sala Superior no ha desarrollado de forma amplia la razonabilidad en el procedimiento de fiscalización y no tomó en cuenta las fechas de los Resultados de Requerimiento. **Segunda infracción normativa 14.** Infracción normativa de la inaplicación del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. 15. La disposición normativa cuya infracción se alega, señala lo siguiente: Reglamento del Procedimiento de Fiscalización Artículo 8.- Del cierre del Requerimiento El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que se refiere