

mil dieciséis tomó conocimiento de la actuación administrativa que le causaba perjuicio; en ese sentido, si tomó conocimiento del acto administrativo en esa fecha, el plazo vencía el veinticinco de agosto de dos mil dieciséis. Sin embargo, interpuso su demanda con fecha cuatro de octubre del mismo año, conforme se advierte del sello de recepción que obra a fojas setenta, por lo que la demanda devino en improcedente en atención a lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584; el cual establece el plazo de tres meses para interponer la demanda contenciosa administrativa. En consecuencia, se aprecia que la improcedencia de la demanda fue correctamente declarada por las instancias de mérito, por lo cual no se advierte vulneración al debido proceso. **DECIMO.-** Por otro lado, también señala que tal plazo, establecido en la norma citada, no le sería aplicable, por cuanto el procedimiento administrativo dentro del cual se emitieron las resoluciones cuestionadas, aún no concluye. Al respecto, cabe precisar que la ahora recurrente, presentó su demanda contra las resoluciones administrativas, como tercera ajena al procedimiento administrativo, al amparo de lo establecido en el numeral 3 del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 que señala las excepciones al agotamiento de la vía administrativa; lo cual incluso fue alegado por la propia recurrente en su escrito de demanda, para justificar la falta de agotamiento de la vía previa. No obstante, ello de modo alguno, extiende el plazo para presentar la demanda contenciosa administrativa, pues fue por esta condición de tercera ajena al procedimiento que no tenía que esperar que se agote la vía administrativa, sino que tenía expedito su derecho de interponer la demanda contenciosa administrativa pero dentro del plazo establecido en la ley, esto es, dentro de los tres meses de conocida la resolución que causa agravio o que esta es notificada. **DECIMO PRIMERO.-** Con relación a que no se encontraría dentro de los supuestos de improcedencia establecidos en el artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 ni del artículo 427 del Código Procesal Civil, ello no resulta cierto, por cuanto quedó demostrado que interpuso la demanda fuera de plazo, por lo que fue declarada improcedente por caducidad, supuesto que también se encuentra contenido en el numeral 3 del artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 y en el caso del artículo 427 en su inciso 3. **DECIMO SEGUNDO.-** En cuanto a la alegada infracción normativa del inciso 2 del artículo 41 del Decreto Supremo N° 013-2018-JUS, debemos señalar que el mencionado dispositivo establece que la sentencia que declara fundada la demanda podrá decidir en función de la pretensión planteada lo siguiente: el restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda. Sin embargo, tal normativa no resulta pertinente que sea aplicada en el presente proceso, por cuanto no se ha expedido sentencia estimatoria que conlleve al pronunciamiento que exige en su recurso de casación, por el contrario la decisión emitida fue una de improcedencia de la demanda, por caducidad, por haber sido interpuesta fuera del plazo establecido en la Ley. **4. DECISIÓN:** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, declararon: **INFUNDADO** el recurso de casación de fecha catorce de marzo de dos mil diecisiete, interpuesto por **Andrea Chullo Ccoyori**, a fojas ciento treinta y dos; en consecuencia, **NO CASARON** el auto de vista contenido en la resolución número seis, de fecha diecisiete de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas ciento veinte, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Superior de Justicia de Tacna; en los seguidos por **Andrea Chullo Ccoyori** contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, sobre acción contenciosa administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; y, *los devolvieron*. **Interviene el señor Juez Supremo ponente: Wong Abad. S.S. MARTÍNEZ MARAVÍ, RUEDA FERNÁNDEZ, WONG ABAD, CARTOLIN PASTOR, BUSTAMANTE ZEGARRA**

¹ Corte IDH. OC-9/87 "Garantías Judiciales en Estados de Emergencia", párr. 28.
C-1780339-9

CAS. N° 21317-2017 LIMA

SUMILLA: Se infringe el principio del debido proceso y motivación de las resoluciones judiciales, cuando en la sentencia de vista no se ha identificado, cuando es aplicable el procedimiento sobre Base Presunta atendiendo a los incisos 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario; pues, estamos ante dos supuestos diferentes; es decir, en el primer caso se produce cuando existe dudas de la declaración del contribuyente, mientras que en segundo supuesto, se presenta cuando existen pruebas fehacientes del ocultamiento de activos, rentas, ingresos o bienes.

Lima, veinte de noviembre de dos mil dieciocho.

LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. I. VISTA; la causa veintitún mil trescientos diecisiete – dos mil diecisiete, con el acompañamiento en dos tomos; de conformidad con el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha con los señores Jueces Supremos Martínez Maraví – Presidenta,

Rueda Fernández, Wong Abad, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:** Se trata del recurso de casación interpuesto por el Procurador Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas – MEF**, de fecha cinco de setiembre de dos mil diecisiete, obrante a fojas doscientos noventa y uno, contra la sentencia de vista 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, del once de agosto de dos mil diecisiete, de fojas doscientos cincuenta y dos, que **confirmó** la sentencia apelada, de fecha treinta de diciembre de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento treinta y seis, expedida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de Lima, que declaró **fundada** la demanda, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contra el Tribunal Fiscal y Distribuciones Kuelap Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, sobre acción contenciosa administrativa. **1.2. CAUSALES POR LAS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO DE CASACIÓN:** Mediante resolución suprema de fecha veintiséis de octubre de dos mil diecisiete, corriente de fojas noventa y cinco del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por el procurador adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas – MEF**, por las siguientes causales: **i) Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 64 numerales 2 y 4 del Texto Único Ordenado del Código Tributario;** alega que, la codemandada Distribuciones Kuelap Empresa Individual de Responsabilidad Limitada no se encontraba inmersa en lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 64 del acotado Código, dado que en ningún momento pretendió ocultar activos, rentas e ingresos en general, ya que, en virtud de los documentos presentados, la parte demandante pudo sustentar su determinación con la información obtenida de sus cuentas y la proporcionada por la citada empresa; añade que, la Sala de mérito en la sentencia de vista no ha considerado que la Administración Tributaria determinó un mayor saldo final de caja y una diferencia de caja, sin partir de un hecho cierto, sino de una presunción consistente en que los depósitos efectuados en las localidades de Jaén y Chiclayo, en las cuentas bancarias de los proveedores de la acotada empresa, no provenían del dinero efectivo recaudado por las cobranzas realizadas en su domicilio fiscal, sino de dinero que no ha sido registrado en su contabilidad; en consecuencia, no está acreditado que la declaración y documentación complementaria presentada por la empresa codemandada ofrecieran dudas respecto a su veracidad y/o exactitud o que existieran dudas sobre la determinación efectuada por dicha empresa; por ello, no se configuró el supuesto previsto en los numerales 2 y 4 del artículo denunciado. **ii) Infracción normativa del artículo 139 numerales 3 y 5 de la Constitución Política del Perú;** sostiene que, en la sentencia de vista se ha incurrido en deficiencias de motivación externa, dado que las premisas del Colegiado de segunda instancia no han sido confrontadas con la validez fáctica del caso, en tanto se evidencian inexactitudes en el contenido de la resolución recurrida, al indicarse de manera incorrecta que el Tribunal Fiscal no determinó que la obligación de la deuda tributaria debe ser calculada sobre la base cierta del ejercicio del año dos mil cuatro, sin considerar el *Ad quem* que conforme obra en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01698-2-2016, se valoró y meritizó todos los documentos probatorios presentados por la empresa codemandada; añade que, en la sentencia recurrida se indica de forma inexacta que: *"el Tribunal Fiscal sustenta su decisión en lo manifestado por la demandante; sin embargo, no ha indagado que ello sea cierto"*, cuando en la acotada resolución administrativa señaló expresamente que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat no tuvo presente el Contrato de Movilidad de Gerencia y Custodia de Dinero, las boletas de venta emitidas por Yopan Escalante Consuelo y la declaración jurada del transportista; evidenciándose de esta manera, que la Sala Superior no ha motivado adecuadamente su pronunciamiento, pues conforme a lo dispuesto en el acto administrativo *sub litis* ha determinado que dicha persona carece de facultades de administración de la empresa codemandada, motivo por el cual correspondía confirmar la Resolución de Intendencia N° 076140003996/SUNAT. **1.3. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:** La Fiscalía Suprema mediante Dictamen Fiscal Supremo N° 1585-2018-MP-FN-FSCA, obrante a fojas ciento seis del cuaderno de casación, opina que se declare **fundado** el recurso de casación interpuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas, en consecuencia, **nula** la sentencia de vista. **II. CONSIDERANDO:** **PRIMERO: Antecedentes:** Previo al análisis y evaluación de la causal expuesta en el recurso de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda:** de fecha veinticuatro de mayo de dos mil dieciséis, obrante a fojas veinte, la parte demandante, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, interpone demanda, solicitando, lo siguiente: **Pretensión principal:** se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01698-2-2016 del diecinueve de febrero de

dos mil dieciséis, únicamente en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N° 0760140003996/SUNAT del treinta de junio de dos mil diez, únicamente en el extremo referido al reparo por "ingresos omitidos presuntos por patrimonio no declarado o no registrado". **Pretensión accesoria**, se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución, donde se establezca que la Sunat si ha acreditado la causalidad regulada en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, y por consiguiente se pronuncie sobre el procedimiento de determinación sobre base presunta. La parte demandante sustenta su pretensión en los siguientes hechos: **a)** Si bien la Administración efectuó la determinación sobre la base presunta en razón que a su criterio se habría configurado las causales establecidas en los numerales 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario; sin embargo, para que la Administración materialice dicha facultad, basta que se acredite una de las causales reguladas en la norma citada, no se necesita que se acredite dos o más de las causales. **b)** La contribuyente no pudo acreditar que los pagos efectuados a sus proveedores se había realizado con dinero proveniente de la cobranza de sus operaciones en su domicilio fiscal; dudas que fueron confirmadas cuando el contribuyente en su escrito de fecha diecisiete de junio de dos mil ocho, señaló que no contaba con Libro de Planilla; esta situación llevaba a concluir que la empresa no contaba con personal, con los cuales habría efectuado alguna actividad empresarial, elemento que es indispensable para la operatividad de toda empresa. **c)** La Administración señaló que la contribuyente no registró en su Libro Caja, efectivo obtenido fuera de la región, ello porque no acreditó haber trasladado dinero para pagar a sus proveedores desde el Caserío de Minas ubicado en el distrito de Longuitas hacia la ciudad de Jaén y Chiclayo; por tanto, los pagos han sido realizados con efectivo que no ingresó en el Caserío de Minas, localidad en que la empresa realiza todas sus operaciones sin tener establecimiento anexo declarado. **d)** En la medida que no se acreditó el traslado del dinero, es válido concluir que el pago a sus proveedores fue pagado con efectivo que no había sido registrado en su caja, esto es, con efectivo que no había declarado; por tanto, existía una diferencia entre el patrimonio real y lo declarado o registrado por la contribuyente, por lo que correspondía considerarlo como renta gravada a consecuencia de la determinación sobre la base presunta. **e)** El contribuyente con la finalidad de acreditar su dicho presenta boletas de venta; sin embargo, las mencionadas boletas no se encuentran registradas en la contabilidad de la contribuyente; este hecho les resta fehaciencia, dado que los importes pagados tendrían que haber originado movimientos de caja; asimismo, según consta del Comprobante de Información Registrada, quien habría proveído el servicio contaba con facturas autorizadas, empero emitió boleta de venta; en conclusión la documentación presentada por la contribuyente no resulta fehaciente. **1.2. Contestación de demanda del Ministerio de Economía y Finanzas - MEF:** de fecha quince de junio de dos mil dieciséis obrante a fojas cuarenta y nueve, el procurador público adjunto del referido Ministerio, contesta la demanda negándola y contradiciéndola, solicitando se declare improcedente o infundada la demanda, argumentando que, la recurrente mediante escrito del catorce de julio de dos mil ocho señaló que no correspondía que Sunat determinara la obligación tributaria sobre base presunta pues contaba con elementos suficientes para hacerlo sobre base cierta, asimismo, precisó que había presentado la totalidad de la documentación solicitada, la misma que no ofrecía duda alguna en cuanto a la información que contenía, además la determinación o cumplimiento que efectuó fue el resultado de una aplicación correcta de la normativa tributaria en base a la realidad de sus operaciones económicas. Fluye de autos que se consignó en el Libro de Inventarios y Balances un saldo de caja al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro ascendente a quinientos noventa y cuatro mil seiscientos ochenta y siete con 45/100 soles (S/ 594,687.45), siendo que el mismo coincide con el consignado en la Declaración Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil cuatro presentado mediante Formulario 654 N° 225068-11. La Administración Tributaria debió acreditar el ocultamiento de ingreso o rentas, es decir, este debe ser un hecho cierto y conocido, en tal sentido, no puede considerarse como causal para la utilización del procedimiento de presunción, toda vez que la diferencia de caja ha sido cuantificada en aplicación de una presunción el mismo que no fue demostrado en el presente caso. La contribuyente a fin de cumplir con lo requerido por la Administración Tributaria señaló que mediante escrito de fecha veintisiete de octubre de dos mil cuatro suscribió un Contrato de Movilidad de Gerencia y Custodia de Dinero, en virtud del cual el dinero retirado de su caja era transportado desde la sede de su domicilio fiscal hacia las entidades bancarias de las ciudades de Jaén y Chiclayo, lo que constaba en la boletas de venta emitida por Yopán Escalante Consuelo y el documento denominado "Declaración Jurada del Transportista" que registró en la contabilidad parte de los gastos de hospedaje, alimentación y viáticos por tratarse de una empresa individual y por haber permanecido en las referidas ciudades el tiempo necesario para efectuar los depósitos y realizar algunas compras, además, afirmó que el único ingreso que obtuvo era producto del desarrollo de sus actividades dentro de la Región Selva. **1.3. Contestación de demanda de la Distribuidora Kuelap Empresa Individual de Responsabilidad Limitada:** de

fecha doce de julio de dos mil dieciséis obrante a fojas setenta y uno, la codemandada contesta la demanda haciendo suya la contestación de demanda del Ministerio de Economía y Finanzas. **1.4. Sentencia de primera instancia**, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha treinta de diciembre de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento veintiséis, que declaró **fundada** la demanda. **Sostiene el Juzgado** —entre otros aspectos— que, analizados los hechos se aprecia objetivamente que en efecto la información proporcionada por Distribuciones Kuelap Empresa Individual de Responsabilidad Limitada ofrecen duda sobre su veracidad en razón a que no guardan coherencia y razonabilidad revelando con claridad que los pagos efectuados a sus proveedores en un lugar distinto al de su domicilio fiscal, se realizó con efectivo no registrado en su contabilidad, hecho que es suficiente para que la Administración haya aplicado el tantas veces citado inciso 2 del artículo 64 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Ante el cúmulo de hechos objetivamente demostrados por tener existencia real, no procede admitir que la Administración no haya partido de hechos ciertos, pues según se tiene probado fehacientemente, existía duda acerca de dichas operaciones y es en base a ello que arriba, en forma válida, a la conclusión (es decir, a la formulación del reparo por ingresos omitidos presuntos por patrimonio no declarado o no registrado), con lo cual se constata además el cumplimiento del criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01403-2-2005, según el cual, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto debidamente comprobado, la misma que ha sido invocada también en el fundamento 17 de la resolución impugnada. La Administración Tributaria está habilitada para determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio dos mil cuatro sobre base presunta, en razón que se ha evidenciado que la información y documentación contable presentada por el contribuyente ofrece dudas respecto de su veracidad y exactitud debido a que se omite declarar ingresos obtenidos por actividades desarrolladas en el lugar de su domicilio fiscal, configurándose el supuesto establecido en el inciso 2) del artículo 64 del Código Tributario para determinar las obligaciones tributarias sobre base presunta. **1.5. Sentencia de vista;** 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, de fecha once de agosto de dos mil diecisiete, obrante a fojas doscientos cincuenta y dos, que **confirmó** la sentencia apelada que declaró **fundada** la demanda. **Sostiene la Sala Superior** —entre otros aspectos— que, de lo expuesto, se desprende que la contribuyente no presenta documentación fehaciente que acredite que los montos declarados como ingresos y egresos reflejen o coincidan con las respectivas operaciones registradas en su contabilidad, razón por la cual, de conformidad con las normas consignadas, la Administración Tributaria dentro de sus facultades procedió a determinar la base imponible de los impuestos materia de fiscalización mediante la aplicación del procedimiento sobre base presunta, determinando la inexistencia de pasivos y ocultamiento de activos, aplicando las correspondientes sanciones. En este sentido la resolución emitida por la Administración Tributaria impugnada no adolece de vicio que justifique declarar su nulidad, ya que efectivamente, correspondía recurrir a las presunciones establecidas por ley, a fin de poder determinar la obligación tributaria, al no contar con elementos suficientes para conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, lo que ha permitido establecer la obligación tributaria omitida. Cabe señalar lo alegado por el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, respecto a que no se habría tomado en cuenta el contrato realizado por el contribuyente con la Empresa de Transportes que lo trasladaba, el mismo que por no haber sido presentado carece de certeza la afirmación que pretende sustentar, ya que, tanto en la etapa de fiscalización como en el decurso del proceso, el contribuyente no ha presentado el referido contrato, más aún, no pudo justificar mediante documentación fehaciente sobre las discrepancias existentes entre lo registrado en su contabilidad, con los datos declarados, y así desvirtuar los informes de inexistentes de pasivos u ocultamiento de activos, razón por la cual, la Administración Tributaria, se encontraba facultada para determinarla sobre base presunta, de conformidad con el artículo 64 incisos 2 y 4 del Texto Único Ordenado del Código Tributario en concordancia con el artículo 70 del mismo cuerpo legal. **SEGUNDO: Consideraciones previas del recurso de casación:** **2.1.** 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 bastando la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. **2.2.** En ese sentido, atendiendo a que se han denunciado infracciones a normas procesales y materiales se emitirá pronunciamiento, en primer término, sobre la causal inicialmente denunciada (procesal), pues

resulta evidente que de estimarse la misma, carecería de objeto pronunciarse sobre la causal de carácter material, al encontrarse perjudicada la validez de los actos procesales, caso contrario, de no ser estimada dicha causal, recién correspondería emitir pronunciamiento sobre la referida causal material. **TERCERO: De la infracción normativa a los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** 3.1. En cuanto al derecho al debido proceso, este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías; siendo dos los principales aspectos del mismo: El debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y, el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir que, en el ámbito sustantivo, se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Derecho que se manifiesta, entre otros, en: El derecho de defensa, derecho a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, proceso preestablecido por Ley, derecho a la cosa juzgada, al juez imparcial, derecho a la pluralidad de instancia, derecho de acceso a los recursos, al plazo razonable; derecho a la motivación; entre otros; así para aquello, también debe de considerarse lo previsto en los artículos I° y VI° del Título Preliminar del Código Procesal Civil. 3.2. Sobre motivación de las resoluciones judiciales, Roger Zavaleta Rodríguez en su libro "La Motivación de las Resoluciones Judiciales como Argumentación Jurídica"³, precisa que: *"Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. (...)".* 3.3. En relación a este asunto (sobre motivación de las resoluciones judiciales), el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, 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 solo 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 ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, (...) el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional 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".* 3.4. Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la Ley; en tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales, siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena; así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50° inciso 6, 122° inciso 3 y 4 del Código Procesal Civil y el artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y, dicho deber implica que los juzgadores señalan en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico a las que esta les ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia; además, aquello debe concordarse

con lo establecido en el artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que regula acerca del carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. 3.5. Como se observa de lo actuado en autos, el objeto de la controversia radica en determinar si la Administración Tributaria, respecto al reparo efectuado al contribuyente Distribuciones Kuelap Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, referente al Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil cuatro por ingresos omitidos presuntos por patrimonio no declarado o no registrado, cumplió con acreditar la causalidad exigida en los incisos 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario. 3.6. Por su parte, conviene señalar lo que el Tribunal Fiscal ha establecido en la Resolución N° 01698-2-2016, que es materia de cuestionamiento en este proceso: *"Que de acuerdo con el criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01403-2-2005 corresponde indicar que por definición, la base de una presunción legal, debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por tanto debidamente comprobado".* *"Que, de lo expuesto, se aprecia que no se encuentra acreditado que la declaración presentada y su documentación complementaria ofrecieran dudas respecto de su veracidad o exactitud ni que existieran dudas sobre la determinación o cumplimiento efectuado por la recurrente, en tal sentido, la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario no se encuentra acreditada en autos. Que respecto de la causal prevista en el numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03772-2-2003 y N° 00654-10-2013, entre otras, la Administración debe acreditar el ocultamiento de ingresos o rentas, es decir, éste debe ser un hecho cierto y conocido, en tal sentido, en el presente caso, no puede considerarse como causal para la utilización del procedimiento de presunción, toda vez que la diferencia de caja ha sido cuantificada en aplicación de una presunción, conforme a lo antes expuesto".* 3.7. Al respecto, es necesario mencionar lo que establecen las normas en controversia (incisos 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario), así tenemos: *"La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando: (...) 2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario. (...) 4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos".* 3.8. Entonces, de las normas en comento se puede concluir que, en el supuesto fijado en el inciso 2, no se requiere acreditar ningún hecho cierto, sino basta que la declaración presentada o la documentación sustentatoria o la determinación efectuada por el deudor tributario ofrezca dudas; a diferencia de lo contenido en el inciso 4 de la norma en comento, en donde sí se exige a la Administración Tributaria que acredite fehacientemente que el deudor tributario haya ocultado activos, rentas, ingresos o bienes. Así, se verifica que en este último caso, el supuesto se presenta cuando el contribuyente no informa correctamente los ingresos, ya sea porque de manera voluntaria no presentó información valedera o fehaciente o porque teniendo la información evitó consignar la totalidad de los ingresos. Ello determina que pueden omitirse los ingresos de manera parcial o total para que opere la presunción⁶. 3.9. Además, como se desprende del recurso de casación, el Ministerio de Economía y Finanzas manifiesta que la Sala Superior de manera incorrecta indica que el Tribunal Fiscal no determinó que la obligación tributaria debe ser calculada sobre la Base Cierta en el ejercicio dos mil cuatro; acerca de ese argumento, es pertinente establecer que se entiende por Base Cierta y por Base Presunta; al respecto⁹, tenemos que: **Base Cierta:** Cuando el contribuyente cuenta con la documentación necesaria para ello, esto es, con documentos que permitan a la Administración conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria. **Base Presunta:** Cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. 3.10. En ese sentido, de la verificación de la sentencia de vista se desprende que, la misma concluyó que la Administración Tributaria se encontraba facultada para determinar la deuda sobre la base presunta de conformidad con el artículo 64 incisos 2 y 4 del Código Tributario; ello, luego de haber descrito, tal como aparece del sexto al séptimo considerando de la recurrida, los hechos observados por la Sunat y las pruebas contenidas en el expediente administrativo que se vinculan al caso para desvirtuar las alegaciones que se le imputaban. 3.11. Estando a lo indicado, se desprende del primer párrafo del octavo considerando que en la sentencia de vista, acerca de los supuestos de los incisos antes indicado, señala: *"se desprende que la contribuyente no presenta documentación fehaciente que acredite que los montos declarados como ingresos y egresos reflejen o coincidan con las respectivas operaciones registradas en su contabilidad, razón por la cual, de conformidad con las normas consignadas, la SUNAT dentro de sus facultades procedió a determinar la base presunta imponible de los impuestos materia de fiscalización mediante la aplicación del procedimiento sobre base*

presunta, determinando la inexistencia de pasivos y ocultamiento de activos, aplicando las correspondientes sanciones". 3.12. Por tanto, de lo expuesto se aprecia que en el presente caso, la Sala Superior si bien es cierto determinó que para el caso de autos resultan de aplicación los incisos 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario; **sin embargo**, como se ha descrito en el punto 3.8 de la presente casación, **estamos ante dos supuestos diferentes**, cuyo cumplimiento de los requisitos no se ha descrito con claridad y precisión en la sentencia de vista; es decir, para que se produzca lo contenido en el inciso 2 basta que en la presentación de la declaración por parte del deudor tributario se aprecien dudas; mientras que en lo relacionado con el inciso 4, se tiene que acreditar el ocultamiento. 3.13. Por ende, en la sentencia de vista no se ha establecido cómo así, la conducta del contribuyente se enmarcó en cada inciso, toda vez, que como se observa de la recurrida, el Colegiado de mérito se ha limitado a describir lo sucedido en vía administrativa, para luego concluir que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat se encontraba facultada para la aplicación de la base presunta, sin que se identifique cuál es la documentación relacionada con la deuda tributaria que ofrezca dudas a la Administración Tributaria, y/o en su caso, cuales son los medios probatorios que permiten establecer con nitidez que el contribuyente se encontraba ocultando activos, rentas, ingresos o bienes; en este último caso, la misma que se requiere de la acreditación de "hechos ciertos" y no presuntos; es decir, la Sala Superior de manera genérica procedió a concluir que se presentó lo normado en los incisos 2 y 4 del artículo en mención, sin que se identifique cada uno de ellos. 3.14. Finalmente, como se ha precisado en el punto 3.9 de la presente casación, el Ministerio de Economía y Finanzas considera que la obligación tributaria debió determinarse sobre la **base cierta**; estando a ello, la Sala de mérito debe analizar si en el presente proceso, se cumplen con los parámetros para la aplicación de aquel procedimiento, toda vez que, como se ha mencionado, para este tipo de casos se tiene que contar con la documentación necesaria para conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria. 3.15. Por consiguiente, de todo lo expuesto, se puede concluir que en la sentencia de vista se ha emitido un pronunciamiento que en definitiva vulnera el principio del debido proceso y la motivación de la resoluciones judiciales, ello, debido a que no se ha identificado como así se ha producido la conducta establecida en los incisos 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario, y si resulta o no aplicable el procedimiento de base cierta; por tanto, la presente infracción normativa debe declararse **fundada**. **CUARTO:** En ese sentido, al haberse declarado fundada la infracción normativa de carácter procesal, **carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de la causal de carácter material. III. DECISIÓN:** Por tales consideraciones; en atención a lo dispuesto en el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364; declararon: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Ministerio de Economía y Finanzas – MEF**, de fecha cinco de setiembre de dos mil diecisiete, obrante a fojas doscientos noventa y uno; en consecuencia, **NULA** la sentencia de vista de contenida en la resolución número veintiocho, de fecha once de agosto de dos mil diecisiete, obrante a fojas doscientos cincuenta y dos, 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; **ORDENARON** que la Sala Superior expida nuevo pronunciamiento conforme a ley; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre acción contenciosa administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente el diario oficial "*El Peruano*" conforme a ley; y los devolvieron. **Interviene como Juez Supremo ponente el señor Bustamante Zegarra. S.S. MARTÍNEZ MARAVÍ, RUEDA FERNÁNDEZ, WONG ABAD, CARTOLIN PASTOR, BUSTAMANTE ZEGARRA**

- ¹ Artículo I.- Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso.
- ² Artículo VI.- El Juez debe evitar que la desigualdad entre las personas por razones de sexo, raza, religión, idioma o condición social, política o económica, afecte el desarrollo o resultado del proceso.
- ³ Roger E. Zavaleta Rodríguez, "La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica", Editora y Librería Jurídica Grijley EIRL 2014, pág. 207-208.
- ⁴ 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.
El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.
(...)
- ⁵ Artículo 122 del Código Procesal Civil.- 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;

4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente
(...)
- ⁶ Artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.
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.
- ⁷ Artículo 22.- Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.- Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.
Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.
Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.
- ⁸ <http://blog.pucp.edu.pe/blog/legdemarioalva/2013/04/16/conoce-usted-cu-les-son-los-supuestos-para-aplicar-la-determinacion-sobre-base-presunta/>
- ⁹ La Determinación sobre Base Presunta: Un Punto de Vista Jurisprudencial, Lourdes Chau Quispe y Oswaldo Lozano Byrn.

C-1780339-10

CAS. N° 19603-2018 LIMA

Lima, doce de noviembre de dos mil dieciocho.

I. VISTOS; Es materia de calificación el recurso de casación interpuesto por la empresa **Peruvian Sea Food Sociedad Anónima**, con fecha treinta y uno de julio de dos mil dieciocho, obrante a fojas sesientos treinta y siete del expediente principal, contra la sentencia de vista contenida en la resolución número siete, de fecha dos de julio de dos mil dieciocho, expedida por la Tercera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, obrante a fojas sesientos veinticinco, que **confirmó** la sentencia apelada contenida en la resolución número quince, de fecha veintiséis de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas quinientos veintisiete, que declaró **infundada** la demanda. **II. CONSIDERANDO: PRIMERO. Sobre el recurso de casación** Es necesario precisar que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal que, de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico en función nomofiláctica por control de derecho, solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria. Esta función tiene entre sus fines esenciales la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema. En ese sentido, la fundamentación realizada por la parte recurrente debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión contenida en la resolución impugnada y/o señalando las precisiones respecto al apartamiento inmotivado del precedente judicial. **SEGUNDO. Presupuestos de admisibilidad del recurso de casación 2.1.** El artículo 36° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 establece que los recursos tienen los mismos requisitos de admisibilidad y procedencia que los establecidos en el Código Procesal Civil. **2.2.** Verificados los requisitos de admisibilidad contenidos en el artículo 35 numeral 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, en concordancia con el artículo 387 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, se aprecia que en el presente recurso de casación se cumple con dichos presupuestos, en tanto: **i)** se ha recurrido contra una sentencia expedida por una Sala Superior que pone fin al proceso; **ii)** se ha interpuesto recurso de casación ante la propia Sala Superior; **iii)** aquél fue interpuesto dentro del plazo de diez días de notificada la parte recurrente con la resolución impugnada; y **iv)** se adjuntó tasa por concepto de recurso de casación –mediante escrito de subsanación–, según consta a fojas setenta y uno del cuadernillo de casación. **TERCERO.** De los requisitos de procedencia del recurso de casación 3.1. El artículo 388 del Código Procesal Civil, también modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria para los procesos contenciosos administrativos, establece que son requisitos de procedencia que: **1)** el recurrente no hubiera consentido previamente la resolución adversa de primera instancia, cuando esta fuere confirmada por la resolución objeto del recurso; **2)** se describa con claridad y precisión la infracción normativa o el apartamiento del precedente judicial; **3)** se demuestre la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada; y **4)** se indique si el pedido casatorio es anulatorio o revocatorio. Si fuese anulatorio, se precisará si es total