



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

TEMA: MEDIOS PROBATORIOS
EXTEMPORÁNEOS

SUMILLA: Corresponde a los órganos jurisdiccionales evaluar y otorgar el mérito probatorio que corresponda a los medios probatorios aportados por la empresa contribuyente en la etapa administrativa, con lo cual se cautela el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, pese a que dichos medios probatorios hayan sido presentados en forma extemporánea en la etapa administrativa del procedimiento.

Se señala que durante el procedimiento contencioso tributario, tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal han soslayado el principio de verdad material, aplicable supletoriamente conforme a la norma IX del título preliminar del Código Tributario, por lo que en mérito del referido principio, estas entidades debieron verificar plenamente los hechos que sirvieron de motivo a sus decisiones, para lo cual debieron adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

PALABRAS CLAVE: medios probatorios extemporáneos en etapa administrativa, debido proceso, principio de verdad material.

Lima, veintiocho de marzo de dos mil veintitrés

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

VISTOS

La causa número ocho mil trescientos sesenta y tres, guion dos mil veintiuno Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

I. ASUNTO

Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos: **i)** por el representante de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, mediante escrito de fecha catorce de mayo de dos mil veintiuno (fojas seiscientos noventa y dos del expediente judicial electrónico - EJE), y **ii)** por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del diecisiete de mayo de dos mil veintiuno (fojas setecientos cuarenta), contra la sentencia de vista emitida con resolución número diecisiete, del treinta de abril de dos mil veintiuno (fojas seiscientos cincuenta y nueve), que confirma la sentencia apelada emitida con resolución número diez, de fecha veintisiete de noviembre de dos mil veinte (fojas quinientos diecinueve), que declara fundada la demanda en todos sus extremos.

I.1. Antecedentes

I.1.1 Demanda

Con fecha veinte de septiembre de dos mil diecinueve, la empresa LOY SING S.A.C. interpone demanda (fojas trescientos trece) contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, formulando pretensiones de nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05433-2-2019 (fojas veinticuatro del EJE); y, en consecuencia, la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

0250140024969/SUNAT, de la Resolución de Determinación N.º 022-003-0060157 y de la Resolución de Multa N.º 022-002-0015966 (fojas cincuenta y nueve y sesenta).

Como segunda pretensión principal, la empresa demandante solicita que mediante un pronunciamiento de plena jurisdicción se reconozca la deducción de los costos referidos al pago de regalías efectuado a favor de la empresa Cinco Millas S.A.C y la suficiencia de los sustentos documentarios que acreditan la fehaciencia y la realidad de las operaciones materia de reparo.

Fundamentos de la demanda

- a) La recurrente sostiene que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada no se encuentra debidamente motivada al no haber valorado todos los tipos de medios probatorios que se pusieron a su disposición en el procedimiento de fiscalización.
- b) Afirma la empresa que ha presentado documentación suficiente que acredita la deducibilidad de los servicios de asesoría técnica brindados por su proveedor Cinco Millas S.A.C.
- c) A manera de antecedentes, sostiene la recurrente que mediante el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a su empresa respecto del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, iniciado con la Carta N.º 160021544727-01-SUNAT y Requerimiento N.º 0121160005329, se obtuvo como resultado lo siguiente: **i)** reparo por operaciones no reales por doscientos ochenta y un mil novecientos cincuenta y nueve soles con tres céntimos (S/ 281,959.03) y **ii)** gastos de ejercicios anteriores por cinco mil ochocientos cuarenta y ocho soles con cero céntimos (S/. 5,848.00)



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

- d) Sostiene que durante el procedimiento de fiscalización realizado por la SUNAT se ha desvirtuado el mérito probatorio de la documentación que aportó, sin ofrecer sustento alguno.
- e) En el caso de su negocio, que corresponde al rubro restaurante, por lo cual, el hecho de dar las indicaciones para la realización de los platos ofrecidos en la carta menú está directamente relacionado con la autorización, aprobación o conformidad que Cinco Millas S.A.C brindaba sobre los productos (platos) ofrecidos en su restaurante.
- f) Por ello, afirma la demandante que adjuntó correos electrónicos emitidos por el Sr. Gastón Acurio en los que hace comentarios, sugerencias e indicaciones sobre los aspectos que deben ser corregidos y/o aquellos con los que se encontraba conforme. El Tribunal Fiscal no realizó un análisis individual de cada uno de los correos, dado que solo se limitó a señalar que la totalidad de los correos presentados no acreditaban la fehaciencia del servicio, sin diferenciar el contenido que se puede apreciar de cada uno de los correos entregados.
- g) Con relación a la documentación que evidencia que Cinco Millas S.A.C. proporcionó los lineamientos y especificaciones para la ubicación, diseño, equipamientos, construcción y/o remodelación, implementación y decoración de los restaurantes chifa, la demandante expresa que la fehaciencia de dichos servicios se acredita a partir de medios probatorios, tales como los planos de los locales, en tanto la implementación de los locales se realizó de conformidad con dichos planos.
- h) Sostiene la recurrente que puso a disposición del auditor de SUNAT los manuales o guías de entrenamiento para la producción, armado de frituras y de bocaditos, y precisa que dicha documentación no fue presentada a través de mesa de partes debido a su carácter confidencial.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

- i) Agrega que, para acreditar la efectiva realización del servicio de asesoría técnica, presentó correos electrónicos en los que se coordina la incorporación del Sr. Huantian Luo He (Félix Loo), a la planilla de la demandante —quien, afirma, fue designado por Cinco Millas S.A.C para asumir dicho cargo, toda vez que contaba con vasta experiencia como jefe de cocina—, adjuntando para tal efecto el contrato de trabajo y las boletas de pago que acreditaban el vínculo laboral existente.
- j) Afirma que se les ha restado valor probatorio a los documentos presentados, debido a que han sido leídos de forma independiente y aislada, sin tomar en consideración que, de la apreciación conjunta de los mismos, se evidencia la efectiva prestación de los servicios contratados. En consecuencia, sostiene que los servicios de asesoría técnica prestados por Cinco Millas S.A.C son deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta, puesto que son operaciones reales y fehacientes, que forman parte del costo de ventas de los productos que ofrece, cuyo sustento documentario ha sido debidamente acreditado.

I.1.2 Sentencia de primera instancia

El Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número diez, de fecha veintisiete de noviembre de dos mil veinte (fojas quinientos diecinueve), declara fundada la demanda de la empresa.

La sentencia de primera instancia se fundamenta principalmente en lo siguiente:

- a) El Juzgado sostiene que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada adolece de nulidad al contener una motivación inexistente, ya que no



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

valoró el contrato de asesoría técnica suscrito entre la demandante y la empresa Cinco Millas S.A.C. De otro lado, restó mérito probatorio a los correos electrónicos presentados al formular al respecto una motivación de carácter genérico y subjetivo, lo que se encuentra proscrito, conforme al artículo 6 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.

- b) En sus considerandos 5.31 y 5.32, el Juzgado refiere que al analizar los correos electrónicos presentados por la parte demandante, observa que “sí existen coordinaciones que evidencian en forma congruente la ejecución de servicios de asesoría técnica que la empresa Cinco Millas S.A.C prestó a favor de la demandante”, esto es, los correos evidencian que el proveedor de la demandante se encargó de brindar indicaciones o directivas que permitían un manejo eficiente de los locales de chifa. Es decir, prestó la asesoría técnica necesaria para desarrollar, instalar, operar, implementar y explotar los chifas en el territorio peruano, de conformidad con el contrato suscrito. Expone que en la resolución del Tribunal Fiscal impugnada no se valoró el contenido de los correos electrónicos aportados, restándoles valor probatorio en forma genérica.
- c) En cuanto a los manuales presentados por la demandante, el Juzgado, al valorarlos, señala que establecen pautas respecto a la atención al cliente, protocolos de salubridad, se incluyen las recetas de los platillos, entre otros, por lo que la información contenida en los anotados manuales se relaciona directamente con la asistencia técnica necesaria para desarrollar, instalar, operar, implementar y explotar los chifas en el territorio peruano, de conformidad con el contrato suscrito entre Cinco Millas S.A.C y la demandante. Por tanto, los manuales presentados en sede administrativa constituyen medios probatorios que coadyuvan a demostrar la realidad de los servicios de asesoría técnica prestados por Cinco Millas S.A.C.,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

cuyo contenido no fue valorado por el Tribunal Fiscal al momento de emitir la resolución demandada.

- d) En cuanto a los medios probatorios presentados en forma extemporánea en sede administrativa, el Juzgado manifiesta que: “de la revisión de las guías de producción presentadas por la demandante se constata que incluyen información relevante que le fue proporcionada para que pueda operar de manera óptima el negocio de los chifas, dado que establecen las pautas e indicaciones que deben ser tomadas en cuenta en todos los ámbitos involucrados en el negocio de operación de este clase de restaurantes, desde la presentación y limpieza del personal a cargo hasta las recetas vinculadas a la preparación de cada tipo de platillo. En ese sentido, las guías de producción representan medios probatorios complementarios que tienden a acreditar la realidad de los servicios de asesoría técnica prestados por Cinco Millas S.A.C. y que debieron ser valorados por el Tribunal Fiscal al momento de emitir la resolución demandada”.
- e) En conclusión: el juzgado sostiene en la sentencia emitida que “en el caso materia de autos, se observa que pese a que la demandante cumplió con ofrecer medios probatorios que sustentaban la realidad de los servicios de asesoría técnica, los mismos no fueron debidamente valorados por la Administración Tributaria ni por el Tribunal Fiscal, toda vez que no analizaron el contenido de los documentos presentados, basándose en una motivación de tipo aparente para justificar la validez de sus reparos, motivo por el cual esta Judicatura declarará la nulidad de la resolución demandada”.

I.1.3 Sentencia de vista

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

Lima, emite la sentencia de vista con resolución número diecisiete, de fecha treinta de abril de dos mil veintiuno (fojas seiscientos cincuenta y nueve), que confirma la sentencia apelada, emitida con resolución número diez, de fecha veintisiete de noviembre de dos mil veinte (fojas quinientos diecinueve), que declara fundada la demanda en todos sus extremos.

La sentencia de vista se fundamenta, principalmente en lo siguiente:

La Sala revisora sustenta su fallo en que la calificación de una operación como no real se realiza sobre la base de una valoración conjunta de todos los medios probatorios aportados por la empresa contribuyente, así como de la información obtenida por la administración mediante los cruces de información efectuados a terceros. En el presente caso, señala el colegiado superior que la demandante ha ofrecido medios probatorios suficientes que demuestran que sus operaciones corresponden a operaciones reales. Por consiguiente, concluye dicho colegiado que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05433-2-2019 no ha sido debidamente motivada, en tanto que las razones en las que apoya su decisión no constituyen frases con sustento fáctico y, además, no se ha efectuado un examen valorativo acorde al marco jurídico aplicable, no expresando adecuadamente las razones que sustentan su decisión. Por ello, advierte afectación del principio del debido procedimiento, pues la resolución del Tribunal Fiscal impugnada no ha sido emitida con arreglo a derecho. Por lo tanto, para la Sala Superior dicha resolución del Tribunal Fiscal se encuentra inmersa en las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N.º 27444 y, en tal sentido, decide estimar la demanda en todos sus extremos, y, habiendo la instancia inferior fallado en el mismo sentido, señala que corresponde confirmar la resolución venida en grado.

I.2 Recursos de casación



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

I.2.1 Con fecha catorce de mayo de dos mil veintiuno, la Procuraduría Pública de la SUNAT interpone recurso de casación (fojas seiscientos noventa y dos).

Sustenta su recurso extraordinario en las siguientes causales:

a) Vulneración del principio de prohibición de la arbitrariedad y del derecho a una motivación adecuada, en agravio del derecho fundamental al debido proceso

Sostiene la entidad recurrente que la causal denunciada se configura en la sentencia de segundo grado al incurrir en los siguientes vicios: i) Omitir pronunciarse sobre hechos absolutamente relevantes para la solución de la controversia materia de este proceso, que no fueron negados por la empresa demandante LOY SING S.A.C. Se refiere concretamente a que, en el cruce de información efectuado por SUNAT, esta verificó que Cinco Millas S.A.C. no identificó a las personas que tuvieron a su cargo la realización de las obligaciones asumidas con la finalidad de prestar el servicio de asistencia técnica. De igual manera, no proporcionó elementos que debieron darse para la prestación del servicio durante su ejecución, tales como directivas, lineamientos, especificaciones, manuales, instrucciones, coordinaciones, medios de control, entre otros, por lo que se concluye en el procedimiento de fiscalización que los importes facturados como “regalías” correspondientes al pago por asesoría técnica no corresponden a operaciones realizadas con Cinco Millas S.A.C. La Sala Superior en los considerandos sexto y séptimo no se pronunció sobre estos hechos. Solo los mencionó en los antecedentes y no meritó o motivó por qué no se le da el valor probatorio correspondiente a dicho cruce de información, actuado durante la fiscalización efectuada a la contribuyente y a pesar de que la resolución del Tribunal Fiscal materia de este proceso lo tuvo en cuenta al confirmar dicho reparo. ii) Sin embargo, ni el juez de primera instancia ni la Sala Superior tuvieron en cuenta esos hechos al emitir sus respectivas sentencias. Al haber actuado de esa manera, ambos órganos jurisdiccionales incurrieron en una manifiesta arbitrariedad y vulneraron el derecho a una motivación adecuada, pues no se pronunciaron sobre hechos absolutamente relevantes para la adecuada solución de la controversia que es materia de este proceso. iii) El argumento esgrimido por la Sala Superior, en el sentido de que esos hechos no fueron alegados por la SUNAT al presentar su contestación, no son una justificación válida para no pronunciarse sobre ellos, no solo porque no es una afirmación cierta sino porque esos hechos se encuentran recogidos en la propia resolución del Tribunal Fiscal cuya revisión es objeto del presente proceso por ser el acto administrativo que Loy Sing S.A. cuestiona en su demanda. Es decir, indudablemente tuvieron que ser examinados y tenidos en cuenta por los órganos jurisdiccionales al revisar esa resolución del Tribunal Fiscal (para resolver las pretensiones planteadas por Loy Sing S.A. en su demanda), lo que no ocurrió. Si a eso se agrega que esos hechos se encuentran recogidos en diferentes resoluciones emitidas por la SUNAT que integran el expediente administrativo que obra en autos como medios probatorios, y que no han sido negados por la demandante, se confirma que necesariamente debieron ser examinados y recibir un pronunciamiento, tal como la SUNAT lo exigió en su recurso de apelación. El derecho a una motivación adecuada y el principio de prohibición de la arbitrariedad así lo exigen. iv) Si bien resulta razonable que la demandante hubiera necesitado la prestación de los servicios observados para la realización de sus actividades, no cumplió con presentar



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones a que se referían los comprobantes observados, en los términos contenidos en ellos, pese a haber sido requerida por la Administración Tributaria para que sustentara con documentación pertinente su realidad. En ese sentido, la Sala Superior (al igual que el juez de primera instancia) no emitió pronunciamiento alguno, a pesar de que ello fue requerido expresamente por la SUNAT, por ejemplo, en su recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia. v) Si la Sala Superior se hubiese pronunciado sobre los hechos antes mencionados, su decisión habría sido distinta. No solo habría comprobado que Loy Sing S.A. no los ha negado, sino que habría verificado que las operaciones son calificadas como no reales en mérito al cruce de información efectuado con su proveedor. Es decir, necesariamente habría desestimado la demanda de Loy Sing S.A., lo que no ocurrió.

b) Infracción normativa por inaplicar lo dispuesto en los artículos 141 y 148 del Código Tributario

De una interpretación literal y lógica de los artículos 141 y 148 del Código Tributario se colige que el medio probatorio no presentado en etapa de fiscalización o verificación, o en la etapa de reclamación, pese haber sido “requerido por la Administración”, solo podrá ser admitido si el contribuyente cumple con: i) probar que la omisión no se generó por su causa, ii) acreditar la cancelación del monto reclamado vinculados a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o iii) presentar carta fianza bancaria o financiera por dicho monto. En ese sentido, en la sentencia de vista se aprecia claramente la inaplicación normativa efectuada por el a quo de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, y con ello se contraviene la preclusión de la presentación de los medios probatorios, tanto más si la demandante no ha acreditado ninguna de las excepciones que regula dicha norma para que sus medios probatorios extemporáneos sean admitidos. En ese sentido, resulta claro apreciar que el juez superior no ha tenido en consideración lo estrictamente establecido en los artículos 141 y 148 del Código Tributario, lo que ha generado que la sentencia de segundo grado vulnere el principio de legalidad, inaplicando de manera errada normas de orden público y contraviniendo la preclusión de los medios probatorios. Los vicios antes denunciados fueron determinantes para que la sentencia de segundo grado confirmara la sentencia apelada. Esos vicios se encuentran reflejados en el considerando 6.8 de la sentencia de vista. Si esos vicios no se hubieran cometido, la sentencia de segundo grado no habría llegado a esa conclusión, favoreciendo indebidamente a la contribuyente y perjudicando a la Administración Tributaria.

c) Infracciones normativas de los incisos 5 y 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, referidos a la valoración de los medios de prueba y a la valoración conjunta y razonada de la prueba, respectivamente

La sentencia de vista no contiene las razones que justifiquen suficientemente que las valoraciones probatorias permitan acreditar que los servicios de asesoría técnica prestados a la demandante tienen sustento en la realidad. En efecto, la Sala Superior se limitó a señalar en la sentencia de vista —siguiendo la línea argumentativa del juez de primera instancia— la relación de documentos que la demandante ofreció como medio probatorio a efectos de sustentar que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal habían errado en determinar que los servicios de asesoría técnica prestados a la demandante constituían operaciones no reales. Por ello, no solo no se identificó la naturaleza de las prestaciones efectuadas que sustentaban los servicios de asesoría técnica prestados a la



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

demandante, sino que, además, no se señaló con relación a estos puntos cuáles son los medios probatorios y las “valoraciones esenciales y determinantes” conforme lo exige el artículo 197 concordante con el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, que le permitieron al a quo concluir señalando que los servicios de asesoría técnica prestados a la demandante tienen sustento en la realidad. Así, en la sentencia de vista se incurrió en un supuesto de inexistencia de motivación, debido a que, si bien la Sala Superior sostuvo que se había vulnerado el derecho a la valoración de la prueba del demandante, y que, por tanto, su demanda debía ser estimada, en ningún momento explicó las razones de su decisión o el fundamento para concluir que ocurrió tal transgresión. La Sala de Mérito debió exponer los argumentos por los cuales consideró que los medios de prueba ofrecidos por LOY SING S.A. fueron suficientes para acreditar la realidad de las operaciones materia del reparo efectuado y que fueron confirmadas en la instancia de reclamación ante la Administración Tributaria, como en la de apelación ante el Tribunal Fiscal. Al no haberse realizado ello, se habría vulnerado el derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales. De la revisión de la sentencia cuestionada se advierte que el colegiado superior verificó y analizó todos los medios de prueba actuados durante la etapa de fiscalización; sin embargo, no formuló ni sustentó los motivos por los cuales estima que las valoraciones probatorias permiten acreditar que los servicios de asesoría técnica prestados a la demandante tienen sustento en la realidad. En otras palabras, simplemente recabó nuevamente un detalle de todos los medios probatorios previamente actuados y no fundamentó las razones que justifiquen suficientemente que las valoraciones probatorias efectuadas por el colegiado superior permiten acreditar que los servicios de asesoría técnica prestados a la demandante tienen sustento en la realidad. Atendiendo a lo expuesto, se tiene que el mandato contenido en el artículo 197 del Código Procesal Civil no se reduce a una descripción del proceso o de los hechos, sino a la justificación de que la decisión adoptada obedece a una determinada valoración de los medios probatorios que deben ser expresados en la resolución que emite el juez, situación que no se aprecia en ninguno de los extremos acotados de la sentencia de vista. Por ello, contrariamente a lo señalado por el a quo en la sentencia de vista, se aprecia en esta una valoración aislada de cada medio probatorio, toda vez que son desagregados por el a quo a manera de un inventario, a efectos de acreditar que han sido actuados por su despacho, sin motivar o fundamentar el hecho de que constituyan un medio probatorio visto en su integridad. Esto vulnera el principio de debido proceso, el cual incluye la valoración conjunta y razonada de los medios de prueba. Esta situación determinaría que se declare fundado el recurso de casación respecto de la denuncia por vulneración del principio de debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. En ese sentido y en atención a lo expuesto, la sentencia de segundo grado incurriría en vicios de motivación, por lo que la Sala Suprema debería declarar su nulidad.

I.2.2 Con fecha diecisiete de mayo de dos mil veintiuno, el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, interpone recurso de casación (fojas setecientos cuarenta).



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

Sustenta su recurso extraordinario en la siguiente causal:

a) Contravención al derecho a la debida motivación contemplado en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado

Sostiene que el derecho a la debida motivación de las resoluciones es un derecho garantizado por la Constitución Política del Perú, que se encuentra expresamente regulado en el numeral 5 del artículo 139.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló en la sentencia recaída en los expedientes N.º 0791-2002-HC/TC y N.º 1091-2002-HC/TC, entre otras cosas: [...] que la motivación debe ser tanto suficiente (debe expresar por sí misma las condiciones que sirven para dictarla y mantenerla) como razonada (debe observar la ponderación judicial en torno a la concurrencia de todos los factores que justifiquen la adopción de esta medida cautelar).

Señala que la sentencia de vista ha incurrido en vicio de indebida motivación, pues no ha emitido pronunciamiento respecto a la relevancia del cruce de información efectuado por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, a través del cual se dio cuenta que mediante el Requerimiento N.º 0222170004992 y su resultado (que obran de fojas ochocientos cuarenta y ocho a ochocientos cincuenta y nueve del expediente administrativo), en el que según el Resumen Estadístico de Fiscalización (que obra de fojas ochocientos sesenta y dos a ochocientos sesenta y ocho del expediente administrativo), se obtuvo como resultado que Cinco Millas S.A.C. no identificó a las personas que tuvieron a su cargo la realización de las obligaciones asumidas con la finalidad de prestar el servicio de asesoría técnica y no proporcionó elementos que debieran darse para la prestación del servicio durante su ejecución, tales como directivas, lineamientos, especificaciones, manuales, instrucciones, coordinaciones, medios de control, entre otros. El ad quem se centra a analizar la documentación obrante en el expediente administrativo, que fue presentada por la demandante; sin embargo, omite pronunciarse respecto a la contundencia del cruce de información realizado por la Administración con la empresa Cinco Millas S.A.C., respecto de la cual se reparó las operaciones al no haberse acreditado su realidad. Adicionalmente, la Sala Superior efectúa una valoración de la documentación presentada por la demandante durante la fiscalización, considerando que la misma acreditaría la realidad del servicio de asistencia técnica prestado por Cinco Millas S.A.C. a la demandante. Sin embargo, tal y como fue expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05433-2-2019, a efectos de sustentar la realidad de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago, la demandante presentó un Contrato de Asesoría Técnica y su Adenda, correos electrónicos, documentos denominados "Guía de Entrenamiento", notas de prensa, contratos de trabajo, PDT 601 - Planilla Electrónica - PLAME, boletas de pago, entre otros, los que al ser analizados de forma conjunta no acreditaron la prestación efectiva del mencionado servicio de asesoría técnica.

Auto calificadorio

Mediante el auto calificadorio de fecha veinte de enero de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

Transitoria de la Corte Suprema de la República, se declaran **procedentes** los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Pública de la SUNAT y por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, por las causales señaladas en el acápite anterior (fojas doscientos setenta y ocho del cuaderno de casación).

III. CONSIDERANDO

Primero: Delimitación del petitorio

1.1 Es objeto de pronunciamiento, en sede casatoria, los recursos extraordinarios de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal y la SUNAT contra la sentencia de vista, que confirmó la sentencia apelada, que declaró fundada la demanda contencioso administrativa sobre nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05 433-2-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve.

1.2 La línea argumentativa a desarrollar en este caso inicia con absolver las causales de índole procesal que traen a casación los codemandados Tribunal Fiscal y SUNAT, examinando si la sentencia de vista incurrió en la infracción de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución. Al estar sustentadas en argumentos similares, corresponde absolverlas conjuntamente.

Segundo: Sobre la infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución.

2.1 Ambas entidades aducen, en esencia, que la sentencia de vista ha incurrido en vicio de indebida motivación y en afectación al debido proceso, pues no ha emitido pronunciamiento respecto a la relevancia del cruce de información efectuado por la administración durante el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

procedimiento de fiscalización, a través del cual se dio cuenta, mediante el Requerimiento N.º 0222170004992 y su resultado, que Cinco Millas S.A.C. no identificó a las personas que tuvieron a su cargo la realización de las obligaciones asumidas con la finalidad de prestar el servicio de asesoría técnica y no proporcionó elementos que debieran darse para la prestación del servicio durante su ejecución, tales como directivas, lineamientos, especificaciones, manuales, instrucciones, coordinaciones, medios de control, entre otros.

2.1.1 Teniendo en consideración que ambas entidades casantes aducen argumentos similares referidos a que la sentencia impugnada no ha emitido pronunciamiento respecto a la relevancia del cruce de información efectuado por la administración durante el procedimiento de fiscalización, a través del cual se dio cuenta, mediante el Requerimiento N.º 0222170004992 y su resultado, corresponde absolver en forma conjunta las infracciones procesales de afectación al debido proceso y falta de motivación denunciadas por ambas entidades recurrentes.

2.2 Resulta de suma importancia señalar que el debido proceso es un derecho fundamental que goza de reconocimiento en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y se concibe como un derecho complejo¹ que implica a su vez un conjunto de manifestaciones que pueden ser entendidas también como derechos². Es definido por su finalidad en el proceso y las garantías que brinda en la materialización de

¹ Conforme indica Tori esta condición presupone que su contenido se encuentra integrado por otros derechos. Entre el conjunto de derechos esenciales que integran el derecho al debido proceso, se encuentran **i)** derecho a la motivación; **ii)** el derecho a la contradicción o defensa; **iii)** derecho a la doble instancia; **iv)** derecho a la congruencia; **v)** derecho a la interdicción de la reforma en peor; **vi)** derecho al recurso, entre otros. TORI VARGAS, Fernando (2007). "La potestad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario: Algunos límites constitucionales aplicables a su ejercicio". En *Revista Advocatus*, N.º 16; p. 236.

² SALMÓN, Elizabeth y BLANCO, Cristina (2012). *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Lima, PUCP; p. 23.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

otros derechos en el proceso, como el derecho de defensa, de motivación, de impugnación, entre otros. La doctrina formula su definición con base en la interpretación de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos:

El proceso “es un medio para asegurar en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia”, a lo cual contribuyen “el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”. En este sentido, dichos actos “sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho” y son “condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial”.³

Asimismo, es de destacar que **las exigencias y garantías del debido proceso se extienden al procedimiento administrativo, que la razón de ser de este derecho es brindar la debida protección en todo procedimiento en que potencialmente se afecten derechos de los particulares, y que en la multiplicidad de funciones estatales, aspectos del patrimonio jurídico de los particulares pueden ser afectados por la acción administrativa del Estado⁴**; conforme a las interpretaciones de la Corte y la Comisión de la Interamericana de Derechos Humanos:

Las garantías del debido proceso se extienden a todo acto emanado del Estado que pueda afectar derechos. De esta forma, no se restringe ni a los procesos judiciales (pues incluye procedimientos administrativos de todo orden) ni a los procesos penales (la inserción de otras materias, como la laboral, civil, etcétera, es total).

La razón de ser de este derecho es precisamente rodear de salvaguardas fundamentales todo procedimiento en el que potencialmente se afectan derechos, más aún cuando la multiplicación de las funciones estatales determina qué aspectos centrales del patrimonio jurídico de los particulares (es decir, su conjunto de derechos y deberes) puedan verse alterados por la acción administrativa del Estado o por procedimientos que se encuentren bajo su supervisión.⁵

2.2.1 Al respecto, es pertinente previamente precisar el contenido convencional y constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la debida motivación de las decisiones judiciales, que además de gozar de protección constitucional también se encuentra reconocida en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos;

³ *Ibidem*, p. 24.

⁴ El resaltado es nuestro.

⁵ *Ibidem*, pp. 85-86



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

derecho que ha merecido interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado), que establece que es un derecho que permite verificar la materialización del derecho a ser oído y que la argumentación de un fallo demuestra que los alegatos y pruebas han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos⁶, que es un derecho a ser juzgado por las razones que el derecho suministra:

[...] la motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática [...].

2.3 Ahora bien, para determinar si la sentencia de vista ha vulnerado el derecho fundamental denunciado, el examen a efectuarse debe partir necesariamente de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la sentencia impugnada, por lo que, al realizar el control de derecho de la resolución impugnada, se analizarán las razones expuestas en la resolución materia de casación que justificaron la decisión contenida en la recurrida de confirmar la sentencia de mérito, que resuelve declarar fundada la demanda, en lo que respecta a la fundamentación de la causal anotada en la parte expositiva de la presente ejecutoria suprema.

2.4 Examinando el desarrollo argumentativo de la sentencia de vista, se observa que:

2.4.1 En el considerando primero, se exponen los argumentos de los agravios invocados por las entidades apelantes Superintendencia

⁶ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS (2009). “Caso Tristán Donoso vs. Panamá”; párr. 153.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y Tribunal Fiscal.

2.4.2 En el considerando segundo, se señalan las pretensiones de la demanda. Como pretensión principal, la parte demandante solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05433-2-2019, y, en consecuencia, la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0250140024969/SUNAT, de la Resolución de Determinación N.º 022-003-0060157 y de la Resolución de Multa N.º 022-002-0015966. Como segunda pretensión principal, la demandante pide que se reconozca la deducción de los costos referidos al pago de regalías efectuado a favor de la empresa Cinco Millas S.A.C y la suficiencia de los sustentos documentarios que acreditan la fehaciencia y la realidad de las operaciones materia de reparo.

2.4.3 En el tercer considerando, se delimita la controversia, que, en sede de revisión, se circunscribe a determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05433-2-2019 se encuentra incurso en causal de nulidad.

2.4.4 En el cuarto considerando, la recurrida explica las operaciones no reales precisando que la carga de la prueba sobre su existencia o realidad recae en el contribuyente que alega su existencia.

2.4.5 En el quinto considerando, la impugnada desarrolla las actuaciones administrativas que dieron origen a la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05433-2-2019, impugnada en el presente proceso.

2.4.6 En el considerando sexto, la recurrida realiza el análisis del caso en concreto, evaluando el mérito probatorio tanto de los correos electrónicos y de los manuales proporcionados en la etapa de fiscalización como de



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

los documentos adjuntos al recurso de reclamación y demás medios probatorios alcanzados, por los cuales la Sala revisora arriba a la conclusión en el ítem 6.13 del considerando sexto (página veintiocho de la recurrida), que:

[...] el Tribunal Fiscal no ha realizado una debida valoración de los medios probatorios aportados por la demandante en el procedimiento contencioso tributario, no habiéndolos valorado en forma conjunta. En ese sentido, esta Sala Superior coincide con el A-quo al estimar que el Tribunal Fiscal al resolver ha valorado los medios de prueba aportados aisladamente, cuando la prueba es el resultado de los múltiples elementos probatorios en el procedimiento contencioso administrativo, tomados en su conjunto, es decir, que deben apreciarse como un todo, apreciaciones que guardan correspondencia con el artículo 197 del Código Procesal Civil, obligación que no se tiene cumplida en el caso de autos. Por tal motivo, de acuerdo al artículo 3 de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece que “Son requisitos de validez de los actos administrativos: [...] 4. Motivación. - El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico”, se tiene entonces que la resolución impugnada no cumple con el requisito señalado en la norma citada. En ese sentido, se observa que la resolución emitida se encuentra basada en una motivación aparente, de modo que la RTF se halla incurso en causal de nulidad por vulnerar el derecho al debido procedimiento de la demandante [...].

2.5 Si bien la recurrida no se pronunció en forma expresa respecto al mérito probatorio del Requerimiento N° 0222170004992 (cruce de información), en cuyo resultado se dejó constancia de que la empresa Cinco Millas S.A.C. no identificó a las personas que tuvieron a su cargo la realización de las obligaciones asumidas con la finalidad de prestar el servicio de asesoría técnica, de igual manera esta empresa no proporcionó elementos que debieran darse para la prestación del servicio durante su ejecución, tales como directivas, lineamientos, especificaciones, manuales, instrucciones, coordinaciones, medios de control, entre otras; es del caso mencionar que la sentencia de vista tiene anotado que los medios probatorios que han sido aportados por la parte demandante —como son los correos electrónicos entre personal de la empresa Cinco Millas S.A.C. y personal de la demandante, manuales de producción y demás documentos alcanzados en la etapa administrativa— permiten acreditar la fehaciencia de las operaciones de asesoría técnica



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

de la citada empresa, con lo cual se puede inferir que el resultado del Requerimiento N.º 0222170004992 carece de mérito probatorio al haber sido desvirtuado, advirtiéndose que el resultado del referido cruce de información no incide de forma contundente en la decisión adoptada por la sentencia de vista.

2.5.2 A mayor abundamiento, la sentencia de primera instancia, en el ítem 5.52 del considerando quinto, refiere con respecto al resultado del Requerimiento N.º 0222170004992 lo siguiente:

5.52 Nótese que el Tribunal Fiscal se limitó a citar los resultados del cruce de información efectuado por la Administración Tributaria sin formular ningún tipo de análisis con relación a la incidencia de dichos resultados en la sustentación del reparo por operaciones no reales, lo que coadyuva a la tesis que la resolución demandada incurre en vicio por motivación aparente.

2.6 En ese orden de ideas, se establece que la sentencia de vista objeto de casación ha cumplido con expresar los fundamentos fácticos y jurídicos de su decisión con relación a determinar si los medios probatorios presentados por la accionante en sede administrativa y que han sido ofrecidos en el presente proceso, acreditan la fehaciencia de las operaciones por asesoría técnica prestada por la empresa Cinco Millas S.A.C., con el fin de desarrollar, instalar, operar, implementar y explotar los chifas en el territorio peruano.

En tal sentido, no corresponde estimar las infracciones normativas de falta de motivación y de afectación al debido proceso previstas en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución, denunciadas por los recurrentes Sunat y Tribunal Fiscal referidas a que en la sentencia de vista se omitió pronunciamiento respecto del Requerimiento N° 02221 70004992 y su resultado (cruce de información).

Por tanto, la causal procesal denunciada por la Sunat deviene en **infundada** en este extremo. Por su parte, el recurso extraordinario interpuesto por el Tribunal Fiscal deviene en **infundado**.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

2.7 De otra parte, la recurrente SUNAT argumenta, en suma, que la sentencia de vista adolece de vicios de falta de motivación y afectación al debido proceso, referidos a referidos a la valoración de los medios de prueba y a la valoración conjunta y razonada de la prueba, debido a que: **i)** omite explicar las razones por las que considera que se ha vulnerado el derecho a la valoración de la prueba del demandante, y **ii)** no se exponen los argumentos por los cuales consideró que los medios de prueba ofrecidos por Loy Sing S.A. fueron suficientes para acreditar la realidad de las operaciones materia del reparo efectuado, que fue confirmado en la instancia de reclamación tanto ante la administración tributaria como en la de apelación ante el Tribunal Fiscal.

2.7.1 Para efectos de determinar si la sentencia de vista ha incurrido en indebida motivación como afectación al debido proceso, en los términos que denuncia la recurrente SUNAT, corresponde acudir a los propios fundamentos que la sustentan.

2.7.2 En esa línea, se aprecia que en el ítem 6.13 del considerando sexto, la recurrida señala que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada no ha realizado una debida valoración de los medios probatorios aportados por la demandante al procedimiento contencioso tributario, al no haberlos valorado de forma conjunta. Refiere la sentencia de vista que coincide con lo expuesto en este extremo por la sentencia de primera instancia, al afirmar que el Tribunal Fiscal ha realizado una valoración aislada de los medios probatorios, incumpliendo de esta forma lo prescrito por el artículo 197 del Código Procesal Civil, lo que ciertamente constituye afectación al derecho a la valoración de la prueba de la parte demandante.

2.7.3 En cuanto a los argumentos por los cuales la sentencia de vista consideró que los medios de prueba ofrecidos por Loy Sing S.A. fueron



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, se extrae de la impugnada, lo siguiente:

- a)** En cuanto a los correos electrónicos aportados: La sentencia de vista sostiene que, a diferencia de lo acotado por SUNAT, los correos electrónicos no constituyen meras coordinaciones, sino que “evidencian que se mantiene un soporte constante por parte de Cinco Millas sobre aquellos aspectos de orden primordial en la realización del negocio de chifas, tales como: la temática a aplicarse ante la apertura de un nuevo local, la elección de los vinos que deben presentarse, los precios ofrecidos [...]”, aspectos determinantes en la imagen y posicionamiento del restaurante Madam Tusan en el mercado, al recibir el servicio de asesoría especializada de Cinco Millas S.A.C., en este rubro (página quince de la recurrida).
- b)** En cuanto a las guías de producción: La sentencia de vista señala que las mismas incluyen información relevante que permite operar de manera óptima el negocio de los chifas en tanto establecen pautas e indicaciones para la operación de este tipo de restaurantes, desde la presentación del personal hasta las recetas de cada platillo, lo cual permite acreditar la realidad de los servicios de asesoría técnica prestados por Cinco Millas S.A.C. (página diecinueve de la sentencia impugnada).
- c)** Sobre la designación de un jefe de cocina por Cinco Millas S.A.C.: La sentencia de vista en su ítem 6.10, parte final, (página veinticinco), sostiene que:

[...] por tanto, de la valoración conjunta de los correos electrónicos con el contrato de trabajo y boletas de venta se puede acreditar que efectivamente Cinco Millas participó en la designación del jefe de cocina y que, a su vez, este fue contrato por



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

la empresa, como se puede observar de los documentos adjuntos. Sin embargo, el Tribunal Fiscal al valorar individualmente los contratos y las boletas de venta, está desconociendo el resto de documentación proporcionada para sustentar el servicio, que son los correos electrónicos.

En tal sentido, no corresponde estimar las infracciones normativas de falta de motivación y afectación al debido proceso previstas en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución, en los términos denunciados por la recurrente Sunat, referidos a la valoración de los medios de prueba y a la valoración conjunta y razonada de la prueba. **En consecuencia, el recurso extraordinario de la SUNAT resulta infundado en este extremo.**

Tercero: Sobre la infracción normativa por inaplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario

3.1 La recurrente SUNAT sostiene, en suma, que la sentencia de vista ha vulnerado el principio de legalidad al inaplicar lo establecido en los artículos 141 y 148 del Código Tributario contraviniendo la preclusión de los medios probatorios. Los vicios antes denunciados, sostiene la casante, fueron determinantes para que la sentencia de segundo grado confirmara la sentencia apelada. Afirma que esos vicios se encuentran reflejados en el considerando 6.8 de la sentencia de vista. Refiere que si esos vicios no se hubieran cometido la sentencia de segundo grado no habría llegado a esa conclusión, favoreciendo indebidamente a la contribuyente y perjudicando a la administración tributaria.

3.2 En cuanto a las normas denunciadas, corresponde acudir al Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1263, norma publicada el diez de diciembre de dos mil dieciséis, aplicable por razón de temporalidad:

ARTÍCULO 141.- MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

ARTÍCULO 148.- MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES

No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación.

3.3. Para determinar si ha habido infracción normativa de las disposiciones antes señaladas por parte de la sentencia de vista es pertinente acudir a sus considerandos.

3.3.1 Siguiendo esa línea, en el ítem 6.8 del considerando sexto de la recurrida se expone:

[...]

6.8. Documentación que evidencie la preparación en forma conjunta del manual de operaciones con detalles operativos. Al respecto, SUNAT indica que el documento denominado “Manual Administrativo” además de otros manuales, no fueron exhibidos, y que solo fueron presentados las Guías de entrenamiento Madam Tusan y la Guía de entrenamiento de “Producción de Asados” y para los puestos de “Quality Assurance”. Así, la Administración Tributaria señala en la



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

*Resolución de Intendencia: “que al respecto se tiene que el recurrente presentó información consistente en el manual administrativo 979 a 999, guía de entrenamiento - parte de producción armado [...] la cual pretende que sea evaluada en esta instancia”. Del mismo modo, el TF indica que: “que, si bien la recurrente adjuntó a su escrito de reclamación documentos denominados “Guía de Entrenamiento para el puesto de Producción Fritura”, “Guía de Entrenamiento para el puesto de Producción Armado”; entre otros, no procedía que la Administración las meritara.
[...]*

Con respecto a estos medios probatorios, la recurrida arriba a la conclusión siguiente:

Siendo ello así, de la revisión de las guías de producción presentadas por la demandante se constata que incluyen información relevante que le fue proporcionada para que pueda operar de manera óptima el negocio de los chifas, dado que establecen las pautas e indicaciones que deben ser tomadas en cuenta en todos los ámbitos involucrados en el negocio de operación de este clase de restaurantes, desde la presentación y limpieza del personal a cargo hasta las recetas vinculadas a la preparación de cada tipo de platillo. En ese sentido, las guías de producción representan medios probatorios complementarios que tienden a acreditar la realidad de los servicios de asesoría técnica prestados por Cinco Millas S.A.C. y que debieron ser valorados por el Tribunal Fiscal al momento de emitir la resolución demandada.

3.4 Del análisis de los fundamentos de la sentencia de vista, no se determina la infracción denunciada, en tanto lo señalado por la recurrida se sustenta en la disposición constitucional que contempla el derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de la Carta Magna, el cual no solo tiene una dimensión estrictamente jurisdiccional, sino que se extiende también al procedimiento administrativo, conforme al desarrollo realizado por el Tribunal Constitucional⁷.

El máximo intérprete refiere que el fundamento principal por el cual el debido proceso resulta aplicable a los procedimientos administrativos reside en el hecho de que la administración pública (integrada, entre otras, por las entidades Sunat y Tribunal Fiscal) se encuentra sometida a

⁷ Sentencia del ocho de agosto de dos mil doce, recaída en el Expediente N.º 00156-2012-PHC/TC (caso Tineo Cabrera), fundamento jurídico 2. Esta posición ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional en la sentencia del veinticinco de mayo del dos mil dieciséis, recaída en el Expediente N.º 05487-2013-PA/TC (caso Pesquera Exalmar S.A.), fundamento jurídico 4.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

la Constitución y, por ende, a las garantías procesales que este cuerpo normativo reconoce a las personas, tal como se aprecia de la siguiente cita:

El fundamento principal por el que se habla de un debido proceso administrativo encuentra sustento en el hecho de que tanto la administración como la jurisdicción están indiscutiblemente vinculadas a la Carta Magna, de modo que si ésta resuelve sobre asuntos de interés del administrado, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional.⁸

En tal sentido, las garantías del debido proceso también se aplican en sede administrativa, de tal manera que durante el procedimiento los administrados tienen como mínimo los siguientes derechos: **i)** a exponer sus argumentos; **ii)** a ofrecer, producir y actuar pruebas; y **iii)** a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Esto implica que la autoridad analice cada uno de los pedidos de la parte y le indique por qué su pedido se encuentra —o no— justificado en las pruebas producidas y actuadas en el procedimiento. En el caso de que no se acepte una determinada interpretación de una norma, de igual manera la autoridad debe indicarle por qué esa interpretación no es aceptable y darle razones de por qué se justifica otra interpretación.

3.5 Del análisis de los fundamentos de la sentencia de vista, no se determina la infracción denunciada, en tanto la inaplicación de las normas denunciadas artículo 141 y artículo 148 del Código Tributario, concuerda con la protección del derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución, siendo parte del mismo el derecho a la prueba, el cual ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, como las anteriormente glosadas.

⁸ Sentencia del siete de agosto de dos mil ocho, recaída en el Expediente N.º 8495-2006-PA/TC, fundamento jurídico 33.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

3.6 Cabe señalar que el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, establece que: “En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo [...]”.

3.6.1 La norma bajo comentario se refiere a que, en la etapa jurisdiccional, se analizarán los medios probatorios que consten en el expediente administrativo, pero no ha establecido la norma que se trate de medios probatorios que hayan sido valorados en la etapa administrativa, sino que se refieran a los hechos alegados durante la misma.

3.6.2 En el presente caso, tal como lo ha señalado la recurrente SUNAT en su recurso extraordinario, los medios probatorios fueron presentados en forma extemporánea por la demandante en la oportunidad de la reclamación y de la apelación; por ello, en aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, y al no encontrarse en el supuesto de excepción para su respectiva admisión, afirma que dichos documentos no podían ser meritados ni por la administración tributaria ni por el Tribunal Fiscal; por ende, concluye que tampoco correspondía que las instancias de mérito evaluaran los documentos alcanzados o se les dé mérito probatorio alguno.

3.6.3 Conforme con lo anterior, se advierte que los medios probatorios aportados por la actora materia de pronunciamiento en la recurrida constituyen medios probatorios presentados en la etapa administrativa, y corresponde al órgano jurisdiccional valorarlos a fin de cautelar el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, ambos protegidos constitucionalmente, como en efecto ha ocurrido en la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

presente controversia por parte de las instancias de mérito, lo que se ajusta a derecho.

3.6.4 Cabe señalar que en la presente controversia, conforme lo tienen determinado las instancias de mérito, durante el procedimiento contencioso tributario, tanto el ente recaudador como el Tribunal Fiscal han soslayado el principio de verdad material, aplicable supletoriamente conforme a la norma IX del título preliminar del Código Tributario, por lo que en mérito del referido principio, estas entidades debieron verificar plenamente los hechos que sirvieron de motivo a sus decisiones, para lo cual debieron adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

En tal sentido, correspondía que las mencionadas entidades, admitieran y valoraran los medios probatorios presentados en forma extemporánea a fin de determinar la fehaciencia de las operaciones observadas, y, de este modo, dar cumplimiento al principio de verdad material antes señalado.

3.6.5 Finalmente, es del caso citar a Juan Monroy Gálvez, quien expone: “Desde la perspectiva de la tutela jurisdiccional efectiva, el objeto del contencioso administrativo es dar tutela a los derechos e intereses jurídicamente protegidos del administrado y, también, a ejercer un control de legalidad sobre la actividad administrativa”⁹.

En mérito a las consideraciones antes expuestas, el recurso extraordinario de la SUNAT deviene, igualmente, en **infundado**.

DECISIÓN

⁹ MONROY GÁLVEZ, Juan (2023). *Las pretensiones en el procedimiento administrativo*. Lima, Palestra Editores; p. 236.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos **i)** por el representante legal de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria mediante escrito del catorce de mayo de dos mil veintiuno (fojas seiscientos noventa y dos), y **ii)** por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito de fecha diecisiete de mayo de dos mil veintiuno (fojas setecientos cuarenta). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la resolución número diecisiete, del treinta de abril de dos mil veintiuno, que confirma la sentencia apelada emitida con resolución número diez, del veintisiete de noviembre de dos mil veinte, que declaró fundada la demanda en todos sus extremos; en los seguidos por Loy Sing S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Cabello Matamala.**

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8363-2021
LIMA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

KAAA/ Ifqs