



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

TEMA: IMPUESTO A LA RENTA DE NO DOMICILIADOS

SUMILLA: Esta Sala Suprema entiende que las disposiciones del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no constituyen impedimento para que los jueces en ejercicio de sus facultades puedan y deban pronunciarse sobre pruebas extemporáneas al interior del proceso contencioso administrativo que se ventila en sede judicial. Ello es así por disposición del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que garantiza el derecho de defensa y el derecho a la prueba como parte esencial del debido proceso. Asimismo, en virtud del principio de plena jurisdicción, el órgano jurisdiccional puede pronunciarse sobre cualquier acto emitido por la administración y poner fin al conflicto de fondo cuando de los actuados se cuente con todos los medios probatorios. Los criterios antes señalados también se sustentan en el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el cual consiste en el derecho a recurrir ante un juez en procura de justicia a fin de obtener una sentencia justa, motivada y susceptible de los recursos previstos en las leyes, junto con la exigencia de que el proceso se sustancie con rapidez y dentro de plazos razonables.

PALABRAS CLAVE: impuesto a la renta de no domiciliados, medios probatorios extemporáneos, plena jurisdicción

Lima, catorce de marzo de dos mil veintitrés

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

VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la empresa demandante **Gate Gourmet Perú S.R.L.**, mediante escrito del veinticuatro de septiembre de dos mil veintiuno (folios 1222-1295 del expediente judicial



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

electrónico - EJE¹), presentó recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del dos de agosto de dos mil veintiuno (folios 1184-1205), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca** la resolución número diez, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (folios 964-985), que declaró **fundada** la pretensión principal de la demanda e improcedente la pretensión accesoria a la pretensión principal; y, reformándola, declara **infundada** la demanda con relación a la pretensión principal y dispone que el juez de primera instancia emita un pronunciamiento respecto de la pretensión subordinada.

Antecedentes

Demanda

Mediante escrito del dos de abril de dos mil diecinueve (folios 6-81), la demandante **Gate Gourmet Perú S.R.L.** interpuso demanda contencioso administrativa, con las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Al amparo del numeral 1 del artículo 5 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, solicita que se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09393-1-2018, que confirma las Resoluciones de Intendencia N.º 0150140013921/SUNAT y N.º 0150140013922/SUNAT, vinculadas al impuesto a la renta de no domiciliados de los ejercicios 2013 y 2014, por lo que solicita que se ordene al Tribunal Fiscal y/o a la SUNAT emitir un nuevo pronunciamiento que respete las garantías del debido procedimiento.

Pretensión subordinada a la primera pretensión principal: En el supuesto que no se ampare la pretensión principal, solicita, como pretensión de plena jurisdicción al amparo del numeral 2 del artículo 5 de la Ley que Regula el

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Proceso Contencioso Administrativo, que se anule y revoque la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09393-1-2018, y como consecuencia lógica de ello se dejen sin efecto las Resoluciones de Intendencia N.º 0150140013921/SUNAT y N.º 0150140013922/SUNAT, las Resoluciones de Determinación 0120030085341 a 0120030085352 y 0120030085379 a 0120030085390; así como cualquier otra medida adoptada por la SUNAT que hubiera tenido como objeto el cobro de los importes a que se refieren tales resoluciones; y que se reconozca que:

1. El hecho de que en el contrato de franquicia se hayan incluido prestaciones de otros servicios comerciales no genera automáticamente que estos deban tratarse como regalías para efectos tributarios.
2. La forma de cálculo de las retribuciones por servicios de marketing no determina que estas califiquen como obligaciones de dar.
3. De la documentación presentada en etapa de fiscalización, la demandante acreditó que los servicios de marketing y comerciales se prestaron íntegramente en el exterior, por lo que la renta obtenida por los servicios no está gravada con el impuesto a la renta.
4. En cualquier escenario, para atribuir deuda a la empresa demandante primero debió exigírsele a GG Suiza, dado que dicha empresa es la contribuyente del impuesto a la renta de no domiciliados.

Pretensión accesoria a cualquiera de las pretensiones: Como consecuencia de amparar las pretensiones, solicita se ordene a la SUNAT la restitución de los montos pagados por la deuda imputada más los intereses legales correspondientes.

Sus argumentos son los siguientes:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

- a) De la revisión conjunta de la documentación proporcionada se concluye que GG Suiza prestó servicios de marketing íntegramente en el exterior a favor de la recurrente, por lo que los importes vinculados a dichos servicios no estaban gravados con el impuesto a la renta. No obstante, el Tribunal Fiscal, al momento de resolver, omite cualquier análisis vinculado al valor probatorio de dichos documentos. Precisa que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09393-1-2018 no contiene pronunciamiento vinculado a dichos medios probatorios que, de manera contundente, desvirtúan la posición de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal. Añade que el Tribunal Fiscal ha omitido valorar el íntegro de la información proporcionada al efectuar su análisis sin considerar el valor probatorio del íntegro de los medios probatorios presentados por la recurrente en los procedimientos contenciosos vinculados al impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014.
- b) Luego del vencimiento del plazo del requerimiento emitido por el artículo 75 del Código Tributario respecto al impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014, la recurrente presentó documentación adicional al procedimiento de fiscalización. Dicha documentación no fue valorada por la administración tributaria, pesa a que los procedimientos de fiscalización se encontraban en curso.
- c) El Tribunal Fiscal ha incluido un aspecto que no había sido discutido en los expedientes administrativos (impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014), respecto del cual se encuentra impedida de ejercer su derecho de defensa. Hasta la etapa de apelación no se cuestionaba el hecho de que los medios probatorios se encuentren redactados en idioma inglés sin traducción correspondiente, únicamente si correspondía que los medios probatorios presentados transcurrido el plazo previsto en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario sean valorados.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

- d)** En el presente caso, la administración tributaria tenía la carga de la prueba a efectos de sustentar los hechos que alega o demostrar que los documentos probatorios (presentaciones, cartas dirigidas a sus clientes, correos electrónicos, revistas, entre otros) aportados no son fehacientes o no acreditan que los servicios en cuestión califican como servicios de marketing. No obstante, durante el presente procedimiento contencioso, la SUNAT solo se ha limitado a ofrecer una fundamentación genérica que no se ajusta a la realidad de los hechos. En ese sentido, correspondía al Tribunal Fiscal declarar nulos los valores emitidos y ordenar a la SUNAT que emita un nuevo pronunciamiento sustentando con argumentos fácticos y jurídicos suficientes sus observaciones correspondientes al impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014.
- e)** El Tribunal Fiscal concluye que los servicios de mercadotecnia, consistentes en propaganda, publicidad, investigación de mercado y otros programas de mercadotecnia y actividades relacionadas (pertenecientes al rubro del marketing) no tienen calidad de regalías a pesar de que hayan sido incluidos en el contrato de franquicia. Así, a pesar de que un contrato de franquicia contenga diversas prestaciones complementarias y necesarias para la actividad gravada, estas pretensiones deben ser analizadas de manera individual para determinar sus efectos tributarios.
- f)** En este caso, no correspondía que la recurrente realice retención alguna, dado que los servicios de marketing son operaciones originadas en actividades comerciales, las cuales únicamente son calificadas como renta de fuente peruana cuando se lleven a cabo en territorio nacional, de acuerdo al inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que dichos servicios fueron prestados en su integridad en el exterior, por lo cual no se encuentran gravados con el impuesto a la renta.

Contestaciones de la demanda



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

El seis de junio de dos mil diecinueve, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (fojas 791-810), con los siguientes argumentos:

- a) Respecto a la presentación de la documentación extemporánea, no pueden ser admitida cuando la omisión de su presentación se debe a un comportamiento negligente de la demandante, quien a todas luces ha faltado a su deber de colaboración con la SUNAT por cuanto fue debidamente notificada con el requerimiento de fiscalización, se le concedió la prórroga solicitada y, pese a contar con la ampliación del plazo, no cumplió con lo requerido; por lo que, en aplicación del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que recoge el principio de preclusión, no resultaba posible la admisión de dichos documentos, los que, además, fueron presentados en idioma extranjero sin el acompañamiento de traducción al idioma español, por lo que, en rigor, tampoco reunían las condiciones legales para ser admitidos.

- b) La administración efectuó una valoración de las respuestas y medios de prueba alcanzados por la contribuyente y la discrepancia con la valoración de los medios probatorios efectuada por la administración no acarrea la inexistencia de motivación de los actos administrativos. En tal sentido, lo alegado por la demandante carece de sustento y corresponde que sea desestimado.

El siete de junio de dos mil diecinueve, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 814-843) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley, con los siguientes argumentos:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

- a) La administración verificó los términos convenidos por las partes en el contrato de franquicia celebrado por la recurrente (franquiciado) con su matriz Gate Gourmet Switzerland GmbH (franquiciador), en el que se establece que ambas partes son compañías afiliadas pertenecientes a Gategroup, que opera principalmente en la industria aérea y ferroviaria en el negocio de *catering*, hostelería, bienes y servicios relacionados, aprovisionamiento y logística, soluciones a bordo (incluyendo el servicio de alimentos y otros equipos a bordo), servicios de compra a bordo, aplicaciones empresariales, soluciones y gestión de activos para el *catering* a bordo y la hospitalidad.
- b) El franquiciador tiene experiencia reconocida en el negocio, posee métodos secretos y valiosos, sistemas y procesos para la gestión, control, investigación, desarrollo, ensayo, producción, acondicionamiento y comercialización de los productos; asimismo, es dueño o tiene al menos un derecho contractual a utilizar diversas marcas comerciales y otros derechos de propiedad intelectual, así como otros materiales que son valiosos en la prestación de servicios en la industria aérea y ferroviaria.
- c) En tal sentido, el franquiciador desea mejorar su posición en el mercado internacional mediante la concesión de una franquicia al franquiciado con el fin de permitirle ofrecer los productos y el paquete de servicios del franquiciador, de acuerdo a los términos y condiciones de dicho acuerdo; en tanto que el franquiciado desea recibir la asistencia del franquiciador para promover la gestión eficaz de su negocio, a fin de lograr un alto nivel de competencia.

Sentencia de primera instancia

Mediante resolución número diez, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (folios 964-985), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada la pretensión principal** de la demanda e **improcedente la pretensión accesoria** a la pretensión principal, por los siguientes fundamentos:

***II.3.13** De la revisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09393-1- 2018, el Tribunal Fiscal concluyó que la documentación presentada por la demandante en sus escritos del 28 de abril y 09 de mayo de 2017 resultó extemporánea por haberse adjuntado con posterioridad al plazo otorgado por la SUNAT y, según lo señalado por el artículo 75º del Código Tributario, resultaba arreglado a ley que dicha documentación no fuera merituada, por lo que la nulidad alegada por la demandante carecía de sustento.*

***II.3.14** Que, conforme a lo concluido por esta judicatura en los puntos II.3.1 a II.3.8 de la presente sentencia, con anterioridad a la emisión de los valores, la SUNAT, tiene que haber cumplido con las acciones que le permitan alcanzar la verdad material y objetiva de los hechos que son materia de controversia o los reparos efectuados al contribuyente, sin embargo, esta judicatura considera que esta obligación no ha sido cumplida por la SUNAT en el caso en concreto, puesto que, no efectuó la valoración de los medios probatorios presentados por la demandante antes de que se emitan y notifiquen las Resoluciones de Determinación mencionadas.*

Por lo tanto, se aprecia que el accionar de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización no resulta conforme a derecho al haberse amparado solo en lo señalado por el artículo 75 del Código Tributario sin efectuar una interpretación conjunta de éste con los artículos 141 del Código Tributario y el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, pues al no haber concluido el procedimiento de fiscalización, correspondía que ésta cumpliendo con el principio de impulso de oficio- valore los medios probatorios presentados por la demandante con el objetivo de llegar a la verdad material de los hechos, y al no haber merituatedo los documentos presentados, ello vulnera el derecho de defensa del contribuyente, y, por tanto, el derecho al debido procedimiento, reconocido en el numeral 1.2 del inciso 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.º 27444.

***II.3.15** Del mismo modo, es menester indicar que en la resolución impugnada, el Tribunal Fiscal descartó los medios probatorios presentados por la demandante, por encontrarse éstos redactados en idioma distinto al castellano y sin la traducción oficial; por lo que concluyó que dichos documentos no tenían validez como prueba de acuerdo con el artículo 241º del Código Procesal Civil, no obstante, esta judicatura considera que, al encontrarse dentro de un procedimiento contencioso tributario, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encontraban estrictamente supeditados a aplicar las normas procedimentales previstas tanto en el Código Tributario y en la Ley del Procedimiento Administrativo General- Ley N.º 27444; y no referirse a las normas señaladas en el Código Procesal Civil, las cuales son de obligatorio cumplimiento exclusivamente para los procesos judiciales, por lo que el Tribunal Fiscal pretendió aplicar una exigencia no prevista en el Código Tributario ni la Ley N.º 27444, lo cual vulneró también vulneró el derecho de defensa de la demandante y, en consecuencia, tampoco resulta conforme a Ley.*

Al respecto, debe indicarse que se observa la flagrante vulneración al derecho de defensa del contribuyente y al Principio de Verdad Material al observarse que



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal tuvieron la posibilidad de solicitar a la demandante que presente la traducción de los documentos presentados con anterioridad a la notificación de las Resoluciones de Determinación impugnadas, y así valorar toda la documentación presentada por la demandante en su conjunto.

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del dos de agosto de dos mil veintiuno (folios 1184-1205), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **revoca** la sentencia contenida en la resolución número diez, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno, que declaró fundada la pretensión principal de la demanda e improcedente la pretensión accesoria a la pretensión principal (folios 964 – 985); y, **reformándola**, declara **infundada** la demanda con relación a la pretensión principal y **dispone** que el *a quo* emita pronunciamiento respecto de la pretensión subordinada. Estos son sus argumentos:

DÉCIMO QUINTO: [...]

El Artículo 29 del TUO de la Ley N.º 27589 (Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS) señala que, en el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios.

Asimismo, el principio de economía procesal es un criterio consustancial a cualquier proceso y en general a todo el derecho procesal, en tal virtud un sistema tributario óptimo debe ser entendido como aquel que no genera dilaciones indebidas a los contribuyentes, a la Administración Tributaria y a los órganos aplicadores de la norma tributaria. Asimismo, este sistema debe ser respetuoso de los principios constitucionales que disciplinan la facultad normativa en materia tributaria.

Ahora bien, en el presente caso, los documentos presentados en la fiscalización sin su traducción oficial (referidos en el considerando décimo de esta sentencia), fueron presentados en la instancia judicial con su respectiva traducción oficial (Anexo E - Copia de las traducciones al idioma español de los documentos en idioma inglés) (folios 431 a 755 del EJE). Asimismo, los referidos documentos fueron admitidos por el A-Quo como medios probatorios mediante Resolución N.º 4 (folios 872 del EJE).



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

En consecuencia, dado que dicha documentación fue presentada en esta instancia judicial, el A-quo, deberá evaluar su mérito tomando en cuenta el principio de economía procesal y los criterios vertidos en esta sentencia.

Asimismo, en virtud del artículo 87 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente en el Proceso Contencioso Administrativo, la acumulación objetiva originaria puede ser subordinada, alternativa o accesorio. Es subordinada cuando la pretensión queda sujeta a la eventualidad de que la propuesta como principal sea desestimada.

En efecto, la pretensión subordinada queda sujeta a la eventualidad de que la pretensión principal sea desestimada. Ahora bien, en el presente caso la pretensión principal fue desestimada por no existir vicio nulidad de la RTF N.º 09393-1-2018, por lo tanto, el A-Quo deberá pronunciarse sobre la pretensión subordinada.

Por todo lo argumentado precedentemente, se concluye que el Tribunal Fiscal no incurrió en vicio de nulidad, dado que valoró todos los medios probatorios presentados por la demandante, con excepción de la documentación presentada en idioma inglés sin su traducción oficial, la cual evidentemente no podía valorar.

Antecedentes administrativos

Impuesto a la renta: retenciones de no domiciliados de 2013

- a) Mediante Carta N.º 160011520550-01-SUNAT, del 14 de septiembre de 2016, la administración tributaria comunicó a la demandante el inicio del procedimiento de fiscalización parcial de los periodos enero a diciembre de 2013 por el impuesto a la renta por las retenciones de no domiciliados.
- b) Asimismo, el 5 de mayo de 2017 la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N.º 0120030085341 a N.º 0120030085352, correspondientes a los periodos enero a diciembre de 2013.
- c) Del mismo modo, la demandante interpuso recurso de reclamación contra las mencionadas resoluciones de determinación. El referido recurso fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N.º 0150140013921, del 29 de diciembre de 2017, que resolvió declarar infundada la reclamación.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Impuesto a la renta: retenciones de no domiciliados de 2014

- d) El 14 de septiembre de 2016, la administración tributaria emitió la Carta N.º 160011520600-01-SUNAT, mediante la cual inició un procedimiento de fiscalización parcial del impuesto a la renta de enero a diciembre de 2014 (retenciones de no domiciliados).
- e) Finalizado el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N.º 0120030085379 a N.º 0120030085390, del 11 de mayo de 2017, por el impuesto a la renta de no domiciliados, retenciones de los periodos enero a diciembre de 2014.
- f) Mediante escrito del 07 de junio de 2017, la demandante interpuso recurso de reclamación contra las precitadas resoluciones. Mediante Resolución de Intendencia N.º 0150140013922, del 29 de diciembre de 2017, la administración tributaria declaró infundada la reclamación interpuesta y confirmó las Resoluciones de Determinación N.º 0120030085379 a N.º 0120030085390.

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09393-1-2018

- g) El 22 de enero de 2018, la demandante interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 0150140013922. Asimismo, mediante escrito del 22 de enero de 2018, la demandante interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 0150140013921.
- h) El 23 de noviembre de 2018, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N.º 09393-1-2018 acumulando los procedimientos seguidos con los Expedientes N.º 2186-2018 y N.º 2202-2018, y confirmó las Resoluciones de Intendencia N.º 0150140013921 y N.º 0150140013922.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto —*inaplicación de los numerales 3, 5, 6 y 14 del artículo 139 de la Constitución (que regulan el derecho a la debida motivación, pluralidad de instancias y el derecho de defensa), del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, que regulan el principio de congruencia procesal; del artículo 124 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; aplicación indebida del principio de economía procesal recogido en el artículo V del título preliminar del Código Procesal Civil; interpretación errónea de los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; inaplicación del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; inaplicación del artículo I y de los numerales 1.1, 1.2 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General; apartamiento injustificado del precedente recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013; inaplicación de los artículos 37 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; inaplicación del artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial e inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; inaplicación del numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 173 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establecen que la carga probatoria en los procedimientos administrativos se rige por el principio de impulso de oficio, de los artículos 126 y 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que dotan de herramientas a los órganos resolutores para realizar actuaciones dirigidas a esclarecer la cuestión a resolver, y de los numerales 3 y 14 del artículo del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, que recogen el derecho a la debida valoración de las pruebas; inaplicación de la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1311, que establece que a los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal les es aplicable la Ley del Procedimiento Administrativo General, y del artículo 49 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; e indebida aplicación del artículo 241 del Código Procesal Civil, lo que configura la vulneración del principio de especialidad; inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, que recoge el principio de igualdad ante la ley, y del numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de predictibilidad—,*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

concierno a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas citadas al revocar la sentencia de primera instancia, que declaró fundada la demanda respecto de la pretensión principal.

Causales procedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del dieciséis de marzo de dos mil veintidós (folios 317-328 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Gate Gourmet Perú S.R.L., por las siguientes causales:

- a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que regula el derecho a la debida motivación, del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, que regulan el principio de congruencia procesal
- b) Interpretación errónea de los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario e inaplicación del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización (RPFS), del artículo I y de los numerales 1.1, 1.2 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General
- c) Apartamiento injustificado del precedente recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 e inaplicación de los artículos 37 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo y 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que establecen con carácter obligatorio la aplicación de los precedentes vinculantes; e inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe que vía interpretación se extiendan disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

- d)** Inaplicación del numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar del Código Tributario² y del artículo 173 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establecen que la carga probatoria en los procedimientos administrativos se rige por el principio de impulso de oficio; de los artículos 126 y 127 del Código Tributario, que dotan de herramientas a los órganos resolutores para realizar actuaciones dirigidas a esclarecer la cuestión a resolver; y de los numerales 3 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, que recogen el derecho a la debida valoración de las pruebas.
- e)** Inaplicación de los numerales 6 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, que recogen el principio de pluralidad de instancias y el derecho de defensa, y del artículo 124 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que establece la doble instancia en los procedimientos contencioso-tributarios; y aplicación indebida del principio de economía procesal recogido en el artículo V del título preliminar del Código Procesal Civil
- f)** Inaplicación de la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1311, que establece que a los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal les es aplicable la Ley del Procedimiento Administrativo General, y del artículo 49 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; e indebida aplicación del artículo 241 del Código Procesal Civil, lo que configura la vulneración del principio de especialidad.
- g)** Inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, que recoge el principio de igualdad ante la ley, y del numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de predictibilidad.

CONSIDERANDO

² Se evidencia que hacen referencia a la Ley del Procedimiento Administrativo General.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

PRIMERO. El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

³ HITTERS, Juan Carlos. (1984). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Análisis de las causales planteadas por la recurrente

SEGUNDO. Inaplicación de los numerales 3, 5, 6 y 14 del artículo 139 de la Constitución (que regulan el derecho a la debida motivación, pluralidad de instancias y el derecho de defensa), del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, que regulan el principio de congruencia procesal; del artículo 124 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que establece la doble instancia en los procedimientos contencioso-tributarios; y aplicación indebida del principio de economía procesal recogido en el artículo V del título preliminar del Código Procesal Civil

2.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega:

Constitución Política del Estado

Artículo 139º - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional

⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales.

[...]

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

6. La pluralidad de la instancia.

[...]

14.-El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso.

Código Procesal Civil

Deberes. –

Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:

[...]

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

Contenido y suscripción de las resoluciones. -

Título preliminar

Artículo VII.- Juez y Derecho

El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

Texto Único Ordenado del Código Tributario

*Artículo 124.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO
Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:*

a) La reclamación ante la Administración Tributaria.

b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

Código Procesal Civil

Título preliminar

Artículo V.- Principios de Inmediación, Concentración, Economía y Celeridad Procesales

Las audiencias y la actuación de medios probatorios se realizan ante el Juez, siendo indelegables bajo sanción de nulidad. Se exceptúan las actuaciones procesales por comisión.

El proceso se realiza procurando que su desarrollo ocurra en el menor número de actos procesales.

El Juez dirige el proceso tendiendo a una reducción de los actos procesales, sin afectar el carácter imperativo de las actuaciones que lo requieran.

La actividad procesal se realiza diligentemente y dentro de los plazos establecidos, debiendo el Juez, a través de los auxiliares bajo su dirección, tomar las medidas



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

necesarias para lograr una pronta y eficaz solución del conflicto de intereses o incertidumbre jurídica.

2.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente:

- a)** La controversia en la etapa administrativa vinculada a la documentación probatoria presentada el 28 de abril y el 9 de mayo de 2017 —pretensión nulificante administrativa— siempre estuvo referida a determinar si correspondía que la SUNAT valorara la documentación presentada por la recurrente una vez vencido el plazo otorgado por el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario. Tan es así que las normas analizadas por el Juzgado de origen fueron principalmente los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vinculados a la etapa de fiscalización y reclamación. Estas normas jamás fueron analizadas en conjunto por la Sala Superior ni mucho menos se hizo el proceso de subsunción normativa.
- b)** Lejos de que el pronunciamiento de la Sala Superior se circunscribiera a lo que era la materia controvertida respecto a la documentación presentada el 28 de abril y 09 de mayo de 2017, la Sala Superior, sin justificación alguna, se limita a dar cuenta de la nueva observación del Tribunal Fiscal a dicha documentación —idioma en que se encontraba— y la valida, dejando totalmente de lado el análisis respecto a si correspondía que la SUNAT la valorara a pesar de que la recurrente presentó la referida documentación dentro del procedimiento de fiscalización.
- c)** El argumento vinculado con el idioma de los medios probatorios es el único por el cual la Sala Superior desestima su pretensión principal en su totalidad —aunque este no era el único argumento que la sustentaba—. Así, la Sala Superior desconoce totalmente lo que realmente es materia controvertida respecto a la documentación presentada por la recurrente el 28 de abril y el 09 de mayo de 2017, y se limita a repetir el nuevo argumento del Tribunal Fiscal sin evaluar si este correspondía a uno nuevo



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

incorporado por este colegiado administrativo y si vulneraba sus derechos constitucionales.

- d)** En la sentencia de vista, no existe un solo apartado en el que la Sala Superior se pronuncie sobre si correspondía que la SUNAT valorara tal documentación, sino que se limitó a dar cuenta de la nueva observación del Tribunal Fiscal, por lo que queda evidenciado que la Sala Superior identificó erradamente la controversia, con lo cual se configuró un pronunciamiento viciado de motivación incongruente.
- e)** La Sala Superior dejó incontestados casi todos sus argumentos directamente vinculados a la controversia, que sustentaban la pretensión principal, pese a que la desestimó en su totalidad, por lo que su sentencia adolece de motivación incongruente.
- f)** La Sala Superior no justifica por qué el hecho de que el Tribunal Fiscal cuestione recién en etapa de apelación que parte de la documentación presentada por la recurrente se encontraba en idioma distinto al castellano no vulnera su derecho de defensa, cuando es innegable que en etapas previas esto nunca fue cuestionado. La Sala Superior tampoco consideró que lo advertido por el Tribunal Fiscal de ningún modo justifica que se reste instancias —la documentación no fue evaluada en la etapa de reclamación—, pues no existe norma alguna que así lo prevea; por el contrario, si ello se hubiera advertido en instancias previas, la SUNAT en virtud de los principios que rigen su actividad y de los artículos 126 y 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario se encontraba plenamente facultada para requerir las traducciones, como lo hizo en situaciones similares.
- g)** La Sala Superior no menciona ni analiza los alcances de los principios de verdad material e impulso de oficio y muchos menos verifica si han sido vulnerados en el caso de autos, pese a que son principios rectores de la actividad administrativa. El apartamiento de estos principios en el caso de autos es evidente, pues mínimamente exigían que la SUNAT evalúe documentación que obra en su poder y que fue ofrecida durante la etapa de fiscalización.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

- h)** La sentencia de vista nunca confrontó los hechos con el supuesto normativo o con la interpretación normativa a la que arribó, es decir, nunca realizó el proceso de subsunción que exige el derecho a la debida motivación; mucho menos se estableció qué norma ampararía que el Tribunal Fiscal incorpore una nueva observación a los documentos en mención, cuando la controversia hasta ese momento siempre fue sobre si correspondía o no que la SUNAT los valorara. Por tanto, se hace evidente la deficiencia en la motivación externa de la sentencia de vista, lo que acarrea su nulidad.
- i)** La sentencia de vista sustentó su fallo en un aspecto nunca antes controvertido y dispuso que, por economía procesal, sea el Juzgado quien evalúe por primera vez su documentación presentada el 28 de abril y 09 de mayo de 2017. Precisa que en la instancia administrativa nunca se valoró esta documentación, pese a que obraba en poder de la SUNAT desde el procedimiento de fiscalización, por lo que la evaluación directamente en instancia judicial vulnera su derecho de defensa, así como la pluralidad de instancias en la vía administrativa.
- j)** La Sala Superior no debía aplicar al caso de autos el principio de economía procesal, sino que debió confirmar la sentencia de primera instancia, a fin de que la documentación sea evaluada por la Sunat. La aplicación de dicho principio vulnera no solo el derecho de defensa de la recurrente, sino también desconoce principios y normas que rigen la actuación de los entes resolutores en la instancia administrativa.
- k)** La Sala Superior convalidó que el Tribunal Fiscal incluyera hechos no discutidos en las etapas previas, respecto de los cuales no pudo ejercer su derecho de defensa, y su pronunciamiento implica que la recurrente no conozca la voluntad de los órganos resolutores en la vía administrativa, pues, a su criterio, debe ser el Juzgado quien evalúe directamente la documentación presentada el 28 de abril y 09 de mayo de 2017, pese a que fue presentada dentro del procedimiento de fiscalización.
- l)** El principio de pluralidad de instancias se materializó en los procedimientos contencioso-tributarios, pues los artículos 132 a 142 del Texto Único



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Ordenado del Código Tributario regulan una primera etapa de reclamación y los artículos 143 y siguientes del mismo código, una segunda etapa de apelación. Añade que la Sala Superior desconoce su derecho constitucional a la pluralidad de instancias materializado en materia tributaria en las normas en mención, cuando revoca la sentencia del Juzgado y dispone que este merite la documentación presentada por la recurrente.

2.3. El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, que, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso.

2.4. El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

2.5. Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Apitz Barbera y otros* (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado de la siguiente manera:

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

2.6. En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N.º 1465-2007 Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que:

La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente.

2.7. La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁵, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera⁶. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁷.

2.8. En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: **i)** la motivación omitida, **ii)** la motivación insuficiente, y **iii)** la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez; la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación

⁵ ATIENZA, Manuel (2006). *Las razones del derecho. Derecho y argumentación*. Lima, Palestra Editores; p. 61.

⁶ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184

⁷ IGARTUA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima, Palestra-Temis; p. 2



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

independiente sino se remite a razones contenidas en otra sentencia; y la motivación insuficiente, que se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas, que por tanto no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria.

2.9. El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada.

2.10. De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

2.11. En el caso concreto, la recurrente señala que la controversia en la etapa administrativa, vinculada a la documentación probatoria presentada el 28 de abril y el 09 de mayo de 2017, siempre estuvo referida a determinar si correspondía que la SUNAT valorara la documentación presentada por la empresa recurrente una vez vencido el plazo otorgado por el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Tan es así que las normas analizadas por el Juzgado de origen fueron principalmente los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vinculados a la etapa de fiscalización y reclamación. Estas normas, en su concepto, jamás fueron analizadas en conjunto por la Sala Superior ni mucho menos se hizo el proceso de subsunción normativa. Además, la Sala Superior habría desconocido totalmente lo que realmente es la materia controvertida respecto a la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

documentación presentada por la recurrente el 28 de abril y 09 de mayo de 2017, limitándose a repetir el nuevo argumento del Tribunal Fiscal sin evaluar si este correspondía a uno nuevo incorporado por este colegiado administrativo y si vulneraba sus derechos constitucionales.

2.12. Con relación a este extremo alegado por la recurrente, se verifica que en el fundamento tercero de la sentencia de vista recurrida, la Sala de mérito ha descrito con precisión las pretensiones de la demanda; asimismo, ha delimitado que la materia de controversia radica en determinar si la documentación presentada (en idioma extranjero sin traducción oficial) con posterioridad al plazo otorgado en el requerimiento contemplado en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario debía ser merituada en el procedimiento contencioso tributario.

2.13. De otro lado, en el considerando cuarto de la sentencia de vista se verifica que la Sala Superior precisa los antecedentes del caso; y en el considerando quinto se advierte el marco normativo aplicable al caso. Asimismo, la sentencia de vista en el considerando sexto realiza una breve referencia a la controversia en sede judicial. Finalmente, en los considerandos séptimo al décimo sexto considerando se verifica el análisis realizado por el órgano colegiado respecto de cada uno de los agravios planteados por los apelantes (Tribunal Fiscal y SUNAT).

2.14. Además, en respuesta a la controversia, la sentencia de vista concluye lo siguiente:

Ahora bien, en el presente caso, los documentos presentados en la fiscalización sin su traducción oficial (referidos en el considerando décimo de esta sentencia), fueron presentados en la instancia judicial con su respectiva traducción oficial (Anexo E - Copia de las traducciones al idioma español de los documentos en idioma inglés) (folios 431 a 755 del EJE). Asimismo, los referidos documentos fueron admitidos por el A-Quo como medios probatorios mediante Resolución N°4 (folios 872 del EJE). En consecuencia, dado que dicha documentación fue presentada en esta instancia judicial, el A-quo, deberá evaluar su mérito tomando en cuenta el principio de economía procesal y los criterios vertidos en esta sentencia.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

2.15. Del mismo modo, la sentencia de vista emitió un pronunciamiento con relación a la documentación presentada por la recurrente el 28 de abril y 9 de mayo de 2017 (en idioma extranjero sin traducción oficial) con posterioridad al plazo otorgado en el requerimiento contemplado en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Además, realizó una interpretación conjunta de los artículos 75 y 144 del Texto Único Ordenado del Código Tributario con la finalidad de determinar si dicha documentación debía ser merituada en el procedimiento contencioso-tributario. Así, concluyó lo siguiente:

Es importante precisar que dicha documentación no fue merituada por la Administración Tributaria, dado que según su criterio dicha documentación había sido presentada de manera extemporánea, esto es, fuera del plazo establecido en el artículo 75 del Código Tributario.

Sobre dicha conclusión arribada por la SUNAT, es pertinente analizar previamente las normas aplicables al caso de autos, esto es, el artículo 75 y 141 del TUO del Código Tributario.

De la literalidad de dichos artículos se aprecia en el artículo 75 en mención, el proceso de fiscalización concluye con la emisión de la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso y que en el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes siempre que a su juicio la complejidad del caso lo amerite, otorgándole un plazo para que formulen observaciones a los cargos formulados por la Administración Tributaria, dichas observaciones deben estar debidamente sustentadas. En caso, la documentación fuere presentada luego de transcurrido el mencionado plazo. La documentación no será merituada en el proceso de fiscalización.

En relación a ello, cabe señalar que las normas jurídicas no solo deben ser interpretadas por su literalidad sino en su interrelación con las otras normas de su mismo cuerpo normativo o con otras normas de otros textos normativos siempre que coadyuven a una mejor interpretación de la norma en análisis.

En ese sentido, de una interpretación sistemática de dichas normas, se infiere que, si bien es facultad de la Administración Tributaria en casos complejos comunicar sus conclusiones al contribuyente otorgándole un plazo para que formule sus observaciones, y que, si la documentación que contiene las observaciones debidamente sustentadas no es presentada dentro del plazo otorgado sino con posterioridad a aquel, dicha documentación no será merituada en el proceso de fiscalización.

Sin embargo, el artículo 141 del TUO del Código Tributario establece: "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 [...]."



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

De ello se infiere que no se admitirá como medio probatorio, aquel que habiendo sido requerido por la administración Tributaria en el proceso de fiscalización no hubiere sido presentado y/o exhibido. Es decir, para que un documento o medio probatorio no sea admitido y valorado en las etapas subsiguientes al procedimiento de fiscalización, esto es, en la etapa de reclamación, debe cumplir con dos supuestos: a) Haber sido requerido por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización y b) No haber sido presentado y/o exhibido en el proceso de fiscalización.

Caso contrario, si un documento no fuere requerido por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización y hubiese sido presentado y/o exhibido en el procedimiento de fiscalización, si debe ser admitido y valorado en las etapas subsiguientes al procedimiento de fiscalización, esto es, en la etapa de reclamación (este criterio ha sido reiterado por esta sala en la sentencia recaída en el expediente N°07194-2018).

DÉCIMO PRIMERO: Ahora bien, con relación a la documentación que no fue merituada por la Administración Tributaria (documentación señalada en el considerando anterior), el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente (Folios 55 tomo 14 del EAE):

“Que, sin embargo, no obra en autos la traducción oficial de los referidos documentos por lo que no es posible determinar cuáles eran sus términos, en consecuencia, no tienen validez como prueba, de acuerdo con el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, que establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos”.

Tal como se advierte, el Tribunal Fiscal sí meritó la documentación presentada por la demandante en idioma oficial, no obstante, no meritó la documentación presentada en idioma inglés por no estar acompañada de su traducción oficial. En consecuencia, el órgano administrativo, en instancia de apelación sí cumplió su deber de meritar las pruebas aportadas (folios 56 tomo 14 del EAE). En atención a ello, corresponde desestimar los referidos agravios. [Énfasis agregados]

2.16. Del análisis de lo señalado en la sentencia de vista, se advierte que el colegiado superior se ha pronunciado sobre todos los aspectos vinculados a la controversia. Asimismo, ha emitido las razones por las cuales la sentencia de primera instancia incurrió en el vicio de nulidad que la invalida. De igual modo, ha sustentado los fundamentos por los cuales los documentos presentados en la fiscalización sin su traducción oficial y que luego fueron presentados en la instancia judicial con su respectiva traducción oficial debían ser merituadas por el Poder Judicial. Finalmente, queda evidenciado que la sentencia de vista sí emite pronunciamiento respecto de los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

2.17. De otro lado, con relación a la interpretación realizada en la sentencia de vista con relación a los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se verifica que si bien la recurrente denuncia la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, su fundamentación está dirigida a sustentar que la documentación presentada sin su traducción oficial debía ser merituada en etapa de reclamación; es decir, la recurrente no cuestiona la vulneración del deber de motivación, sino el criterio de valoración de los hechos aplicado por la instancia de mérito. En efecto, no debe confundirse la debida motivación de las resoluciones judiciales con la debida aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

2.18. De otro lado, la recurrente señala que la Sala Superior no consideró que lo advertido por el Tribunal Fiscal (con relación a la traducción de la información presentada), de ningún modo justifica que se reste su acceso a varias instancias pues no existe norma alguna que así lo prevea; por el contrario, si ello se hubiera advertido en instancias previas, la SUNAT, en virtud de los principios que rigen su actividad y de los artículos 126 y 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se encontraba plenamente facultada para requerir las traducciones, como lo hizo en situaciones similares. Dice asimismo que la Sala Superior desconoce su derecho constitucional a la pluralidad de instancias materializado en materia tributaria en las normas en mención, ello cuando revoca la sentencia del Juzgado y dispone que este merite la documentación presentada por la recurrente.

2.19. Con relación al derecho a la pluralidad de instancias, el Tribunal Constitucional ha establecido lo siguiente⁸:

[...] es una garantía consustancial del derecho al debido proceso jurisdiccional, que no necesariamente es aplicable en el ámbito del debido proceso administrativo. Mediante dicho derecho se persigue que lo resuelto por un juez de primera instancia pueda ser revisado por un órgano funcionalmente superior, y de esa manera permitir que lo resuelto por aquél, cuando menos, sea objeto de un doble pronunciamiento jurisdiccional. La exigencia constitucional de establecerse funcional y orgánicamente una doble instancia de resolución de conflictos jurisdiccionales está directamente

⁸ Expediente N.º 00881-2003-AA/TC, del 14 de enero de 2004.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

*conectada con los alcances que el pronunciamiento emitido por la última instancia legalmente establecida es capaz de adquirir: la inmutabilidad de la cosa juzgada. **No se encuentra en la misma situación el pronunciamiento que pueda emitir un órgano administrativo, así sea –el que lo expida–, el de máxima jerarquía, dado que en cualquier caso es posible que se impugnen dichas resoluciones en el ámbito jurisdiccional.** En ese sentido, este Tribunal debe recordar que la garantía que ofrece todo Estado de derecho no es que las reclamaciones entre particulares y el Estado o sus órganos sean resueltas en sede administrativa, sino, precisamente, ante un tercero imparcial previamente predeterminado por la ley. **De manera que él no establecimiento o la inexistencia de una autoridad administrativa superior a la que expide previamente un acto dado, no constituye violación del derecho a la pluralidad de instancias.** [Énfasis agregado]*

2.20. En el caso, la documentación presentada por la recurrente en la fiscalización sin su traducción oficial fue presentada en la instancia judicial, posteriormente, con su respectiva traducción al castellano; asimismo, dicha documentación fue admitida por la instancia judicial. De otro lado, en el escrito de demanda (folio 8), se verifica que la recurrente solicitó como pretensión de plena jurisdicción (pretensión subordinada a la primera pretensión principal), que se declare la nulidad de las resoluciones impugnadas y que se reconozca lo siguiente: **i)** el hecho de que en el contrato de franquicia se hayan incluido prestaciones de otros servicios comerciales no genera automáticamente que estos deban tratarse como regalías para efectos tributarios; **ii)** la forma de cálculo de las retribuciones por servicios de marketing no determina que estas califiquen como obligaciones de dar; **iii) de la documentación presentada en etapa de fiscalización, la demandante acreditó que los servicios de marketing y comerciales se prestaron íntegramente en el exterior, por lo que la renta obtenida por los servicios no está gravada con el impuesto a la renta;** y **iv)** que, en cualquier escenario, para atribuir deuda a la demandante primero debió exigírsele a GG Suiza, dado que dicha empresa es la contribuyente del impuesto a la renta de no domiciliados.

2.21. De lo antes señalado, se advierte que la recurrente incurre en contradicción, en tanto, por un lado, solicita que, en virtud de la plena jurisdicción, el Poder Judicial analice la documentación presentada en dicha instancia y, por otro lado, señala que dicha documentación debió ser analizada



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

en la instancia administrativa. Asimismo, debe remarcarse que la información presentada en la instancia administrativa —de forma extemporánea— no fue analizada porque no contaba con su respectiva traducción al idioma castellano. Por lo tanto, no se evidencia vulneración de la pluralidad de instancias.

2.22. Además, la recurrente señala que la Sala Superior no debía aplicar al caso de autos el principio de economía procesal; que la aplicación de dicho principio vulnera no solo el derecho de defensa de la recurrente, sino también desconoce principios y normas que rigen la actuación de los entes resolutores en la instancia administrativa.

2.23. Con relación al principio de economía procesal, este tiene como fundamento la economía de tiempo y esfuerzo, además de la incuestionable importancia que tiene la oportuna tutela de los derechos y la culminación del proceso en un lapso de tiempo razonable⁹. Al respecto, la sentencia de vista señaló que la documentación presentada en esta instancia judicial deberá ser evaluada por el *a quo*, tomando en cuenta el principio de economía procesal.

2.24. Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en una indebida motivación. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos que sustentan las infracciones de carácter procesal también sustentan las causales de naturaleza material, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria suprema.

2.25. Del análisis de lo señalado por la sentencia de vista, resulta evidente que el colegiado superior sí se ha pronunciado sobre todos los aspectos vinculados con la controversia. Así, se verifica que no existe una falta de motivación sino una

⁹ Expediente N.º 266-2002-AA/TC del 10 de marzo de 2005.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

discrepancia entre los criterios de análisis y valoración empleados por la Sala Superior y lo expuesto por la recurrente.

2.26. De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de revocar la sentencia de primera instancia, que declaró fundada en parte la demanda. Se cauteló y respetó el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia del colegiado superior cumplió con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes.

2.27. Por tanto, corresponde declarar **infundada** la causal procesal denunciada.

Análisis de las causales de naturaleza sustantiva

TERCERO. Interpretación errónea de los artículos 75 y 141 del Código Tributario; inaplicación del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; inaplicación del artículo I y de los numerales 1.1, 1.2 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General; apartamiento injustificado del precedente recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013; inaplicación de los artículos 37 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; inaplicación del artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial; e inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario

3.1. Antes de continuar, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 75.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN

Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Artículo 141.- MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS

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.

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización

Artículo 10.- De la finalización del Procedimiento de Fiscalización

El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Las resoluciones de determinación y de multa contendrán, los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario y en el caso del procedimiento de fiscalización parcial electrónica, la resolución de determinación, adicionalmente debe incluir la evaluación de los sustentos proporcionados por el sujeto fiscalizado, en caso éste los hubiera presentado.

Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo I. Ámbito de aplicación de la ley

La presente Ley será de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública.

Para los fines de la presente Ley, se entenderá por "entidad" o "entidades" de la Administración Pública:

- 1. El Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos;*
- 2. El Poder Legislativo;*
- 3. El Poder Judicial;*
- 4. Los Gobiernos Regionales;*
- 5. Los Gobiernos Locales;*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

6. *Los Organismos a los que la Constitución Política del Perú y las leyes confieren autonomía.*

7. *Las demás entidades, organismos, proyectos especiales, y programas estatales, cuyas actividades se realizan en virtud de potestades administrativas y, por tanto, se consideran sujetas a las normas comunes de derecho público, salvo mandato expreso de ley que las refiera a otro régimen; y,*

8. *Las personas jurídicas bajo el régimen privado que prestan servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado, conforme a la normativa de la materia.*

Los procedimientos que tramitan las personas jurídicas mencionadas en el párrafo anterior se rigen por lo dispuesto en la presente Ley, en lo que fuera aplicable de acuerdo a su naturaleza privada.

Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. *El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:*

1.1. *Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.*

1.2. *Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.*

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

[...]

1.11. *Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá 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 el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.

Ley del Proceso Contencioso Administrativo

Artículo 37.- Principios jurisprudenciales.

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante. Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente. [...].

Ley Orgánica del Poder Judicial

Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

Artículo 22.- 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.

Texto Único Ordenado del Código Tributario

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

3.2. Como argumentos que sustentan las infracciones normativas, los recurrentes señalan lo siguiente:

- a) La Sala Superior concluye que la única documentación que debe ser admitida y evaluada en la etapa de reclamación es la que no fue requerida por la SUNAT en el procedimiento de fiscalización y fue presentada en el procedimiento de fiscalización. Con lo cual, es evidente la interpretación extensiva y, por tanto, errada del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues termina prohibiendo también la admisión y evaluación de la documentación presentada por la recurrente. Entonces, si bien la Sala Superior señala que empleará el método sistemático para interpretar los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Tributario, en realidad acude a una interpretación aislada de ambas normas: literal de la primera y extensiva de esta última norma prohibitiva.

- b)** El límite establecido por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario solo se refiere a documentación que no fue presentada durante el procedimiento de fiscalización, es decir, que fue presentada con posterioridad a la notificación de los valores. De la redacción del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario se concluye que no existe limitación alguna en la etapa de reclamación para la valoración de pruebas presentadas luego del vencimiento del plazo otorgado por el requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y antes de la notificación de las resoluciones, en tanto que estas pruebas sí fueron presentadas durante el procedimiento de fiscalización. Así, para la valoración de las pruebas no correspondería que se acredite algunos de los supuestos de excepción mencionadas en dicho artículo.
- c)** La administración tributaria tiene una obligación de ineludible cumplimiento: la de motivar y valorar todos los medios probatorios y argumentos puestos a su disposición por el contribuyente hasta la conclusión del procedimiento de fiscalización (esto es, hasta antes de la emisión de las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa), lo cual incluye aquellos medios probatorios entregados por el contribuyente después del vencimiento del plazo establecido por el requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- d)** Toda vez que la SUNAT infringió el deber de valorar los medios probatorios ofrecidos por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización apartándose de la interpretación sistemática de los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, correspondía que el Tribunal Fiscal corrigiera ello declarando la nulidad de las resoluciones de Intendencia, como lo hizo en casos idénticos al presente



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

caso —como en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 14610-8-2013— y como determinó el Juzgado bajo una lógica consistente, que se sustentaba en una interpretación sistemática de las normas en mención y acorde con los principios que rigen toda actividad administrativa, tales como el debido procedimiento administrativo y la verdad material.

- e) Lamentablemente, la Sala Superior, bajo una interpretación aislada del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y extensiva del artículo 141 del mismo código, valida la postura del Tribunal Fiscal, que señaló que los medios probatorios ofrecidos por la recurrente no debieron ser valorados por la SUNAT, aun cuando dicha información fue proporcionada durante el procedimiento de fiscalización. Asimismo, la Sala Superior omite considerar que toda interpretación debe ser conforme a la Constitución, a fin de evitar trastocar el contenido de la ley y lesionar derechos fundamentales, como lo son el debido procedimiento administrativo, el derecho de defensa, la valoración probatoria y los principios administrativos de ineludible cumplimiento en los procedimientos administrativos.
- f) La Sala Superior validó la actuación de la SUNAT, que sí valoró los medios probatorios vencido el plazo del requerimiento del artículo 75 del Código Tributario, ello en virtud de una interpretación sistemática de los artículos 141, 129 y 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y en aplicación del principio de verdad material. Este criterio ha sido confirmado por la Corte Suprema en el expediente de la Casación N.º 13452-2016.
- g) La interpretación asignada por la Sala Superior al artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario —bajo una supuesta interpretación sistemática de los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario— corresponde a una interpretación extensiva de una norma restrictiva, dado que restringe la admisión y valoración probatoria de documentación que cumpla con determinados supuestos; y, por tanto,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

significa un apartamiento del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 y la inaplicación de los artículos 36 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo y 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que obligan a los jueces a aplicarla, así como de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe que vía interpretación se extiendan disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley.

- h)** En atención a que el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario es una norma restrictiva, no correspondía que la Sala Superior adopte una interpretación extensiva, como lo hizo la Sala Superior, por lo que se configura la infracción normativa por apartamiento del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 y la inaplicación de los artículos 36 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo y 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, así como de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe la interpretación extensiva.

3.3. En dicho contexto, antes de ingresar en el análisis de la indebida aplicación de las disposiciones normativas en cuestión, esta Sala Suprema debe establecer que la aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así, refiere Guastini¹⁰:

Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo “interpretar” concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concuerda solo con aquellos sujetos que designan —precisamente— órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que “interpreta” el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, “aplica”

¹⁰ GUASTINI, Ricardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid, CEPC; p. 249



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

el derecho. Ver G. Tarello, “Ürientamenti analitico-linguistici e teorí­a dell’interpretazione giuridica”, en U. Scarpelli (ed.), Diritto e analisi dellinguaggio, Milano, 1976. Por otra parte, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia.

3.4. De esta manera, la indebida aplicación de la ley se presenta cuando la norma de derecho en su alcance y significado es aplicada a un caso que ella no regula, es decir, cuando se aplica una ley impertinente al asunto que es materia de la decisión. En tal sentido, cuando exista una aplicación indebida de la norma, se ataca la impertinencia de la aplicación de la norma a la relación fáctica establecida¹¹. Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores *in iudicando* o *in procedendo*. Los vicios *in iudicando* son los yerros en que incurre el juez al dirimir el conflicto, sea porque elige mal la norma sustancial, lo que lo lleva a aplicar un texto impertinente, sea por aplicar el que corresponde, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene; o por aplicar de manera incorrecta un dispositivo legal que no corresponde al caso.

3.5. De otro lado, con relación a la infracción por interpretación errónea de la norma legal, esta ocurre cuando la norma que corresponde al caso litigado, se entiende y aplica equivocadamente, es decir, interpretar erróneamente un precepto legal es aplicarlo al caso que se juzga por ser el pertinente, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no le corresponde.

3.6. En el caso de autos, mediante los Requerimientos N.º 0122160002376 y N.º 0122160002377, la administración comunicó a la recurrente que de la evaluación realizada de los documentos que sustentan los gastos provisionados en los ejercicios 2013 y 2014 por pago de regalías, contabilizados en la Cuenta 652000 – Regalías, por S/ 2’538,767.49 (dos millones quinientos treinta y ocho mil setecientos sesenta y siete soles con cuarenta y nueve céntimos) y S/ 2’635,694.00 (dos millones seiscientos treinta y cinco mil seiscientos noventa

¹¹ Considerando cuarto del auto calificadorio de la Casación N.º 5707-2011 Arequipa.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

y cuatro soles con cero céntimos), respectivamente, y que fueron prestados por el proveedor no domiciliado vinculado, Gate Gourmet Switzerland GmbH, se observó que en dicha cuenta se incluyen diversos servicios denominados servicios comerciales, que ascienden a S/ 1'667,643.00 (un millón seiscientos sesenta y siete mil seiscientos cuarenta y tres soles con cero céntimos) y S/ 1'732,028.00 (un millón setecientos treinta y dos mil veintiocho soles con cero céntimos), respecto de los cuales no se efectuaron las retenciones por impuesto a la renta de no domiciliados, por lo que SUNAT le solicitó a la empresa demandante sustentar documentaria y pormenorizadamente en qué consisten tales servicios, la forma como el servicio fue llevado a cabo durante los ejercicios 2013 y 2014, así como los fundamentos legales de la calificación de la naturaleza de tales servicios (regalías, servicios digitales, asistencia técnica, entre otros).

3.7. Asimismo, en los resultados de los citados requerimientos y sus Anexos 01, 02, 03 y 04, la administración dejó constancia de la información y/o documentación exhibida por la recurrente, de la evaluación de dicha documentación, de las observaciones formuladas y de las infracciones imputadas.

3.8. Posteriormente, la administración emitió los Requerimientos N.º 0122170000424 y N.º 0122170000425, al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, con la finalidad de comunicar los resultados de la fiscalización y sus conclusiones al respecto, lo que hizo a través de los Anexos N.º 01 de dichos requerimientos, fijando como plazos para que la recurrente expresara sus descargos los **días 27 y 29 de marzo de 2017**, respectivamente.

3.9. Mediante escritos del 22 de marzo de 2017 (fojas 37 a 39 del Expediente N.º 2186-2018 y fojas 17 a 19 del Expediente N.º 2202-2018), la recurrente solicitó la prórroga de los plazos otorgados por los citados requerimientos, la que fue aceptada; así, dicho plazo fue prorrogado hasta los **días 24 y 26 de abril de**



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

2017, respectivamente (foja 40 del Expediente N.º 2186-2018 y foja 15 del Expediente N.º 2202-2018).

3.10. No obstante, con posterioridad a la fecha de prórroga otorgada por la administración tributaria, la demandante presentó documentación adicional mediante escritos del 28 de abril y 9 de mayo de 2017. En dichos escritos, la recurrente presentó diversos documentos en idioma inglés sin su traducción oficial al idioma castellano, los cuales no fueron merituados por la administración tributaria al considerarlos extemporáneos. En consecuencia, la administración tributaria emitió los resultados de los Requerimientos N.º 0122170000424 y N.º 0122170000425, y sus Anexos 01, 02, 03 y 04, mediante los cuales dejó constancia de que la recurrente no cumplió con desvirtuar las observaciones efectuadas, por lo que mantuvo los reparos formulados.

3.11. Como consecuencia del procedimiento de fiscalización, la administración tributaria emitió resoluciones de determinación por el impuesto a la renta de no domiciliados de los ejercicios 2013 y 2014. Dichos valores fueron reclamados por la recurrente. Estos recursos fueron resueltos mediante las Resoluciones de Intendencia N.º 0150140013921/SUNAT y N.º 0150140013922/SUNAT, mediante las cuales la administración tributaria señaló que los escritos presentados el 28 de abril y 9 de mayo de 2017 fueron presentados con posterioridad al plazo concedido en virtud de lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, por lo que no correspondía que el área acotadora los meritara, no habiéndose vulnerado los principios de verdad material e impulso de oficio.

3.12. Ahora bien, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 09393-1-2018 resolvió de forma conjunta los recursos de apelación presentados por la recurrente contra las Resoluciones de Intendencia N.º 0150140013921/SUNAT y N.º 0150140013922/SUNAT. Asimismo, meritó toda la documentación presentada el 28 de abril y 9 de mayo de 2017, antes del cierre del procedimiento de fiscalización, con excepción de aquella documentación que no



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

contaba con su respectiva traducción oficial, dado que no era posible determinar cuáles eran sus términos:

Que sin perjuicio de ello y a título ilustrativo, debe indicarse que los documentos que la recurrente adjunta a sus escritos de 28 de abril y 9 de mayo de 2017 (fojas 364 a 450 del Expediente N° 2186-2018, y fojas 306 a 313 del Expediente N° 2202-2018), se encuentran redactados en idioma distinto al castellano, sin embargo, no obra en autos la traducción oficial de los referidos documentos por lo que no es posible determinar cuáles eran sus términos, en consecuencia, no tienen validez como prueba, de acuerdo con el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, que establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos.

3.13. Asimismo, el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N.º 09393-1-2018, señaló que los pagos observados constituyen una contraprestación por el uso y aprovechamiento del concepto del negocio, que implica la transferencia de conocimientos relativos a la experiencia comercial (*know how*), lo que de acuerdo al artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 16 de su reglamento, califica como regalías:

Que de lo reseñado se tiene que es objeto del Contrato de Franquicia el derecho ilimitado de utilizar el Concepto de Negocio, el cual incluya los intangibles y los servicios detallados en el Anexo N° 4 del contrato. Según los términos del contrato resulta inherente el Concepto de Negocio la experiencia comercial del franquiciador que el franquiciado utiliza para el desarrollo de su actividad, utilizando todo el modelo de negocio, que incluye los intangibles y los servicios detallados en el Anexo N° 4, en la manera que lo ha hecho el franquiciador en el pasado y lo seguirá haciendo en el futuro, lo que resulta en un modelo de operación de negocios preciso y definido, además, utiliza la experiencia del franquiciador en los Productos (que están definidos en el contrato) y se compromete a aplicar y poner en práctica sus recomendaciones e instrucciones. Nada de esto sería posible sin la transferencia de conocimientos. Por tanto, se tiene que los servicios observados traen consigo la transferencia de conocimientos relativos a la experiencia comercial (Know-How) del franquiciador al franquiciado y no habiendo la recurrente demostrado lo contrario se concluye, luego de la evaluación de los medios probatorios válidamente incorporados al procedimiento, que los pagos observados constituyen una contraprestación por el uso y aprovechamiento del concepto del negocio, que implica la transferencia de conocimientos relativos a la experiencia comercial (Know-How), lo que de acuerdo al artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 16° de su Reglamento, califica como regalías.

3.14. Además, señaló que la propia recurrente reconoció que los servicios observados le permitieron la generación de renta en el país, lo que acredita su utilización económica en el país. Señaló también que la contraprestación fue pagada por la recurrente, que es un sujeto domiciliado en el país, por lo que de



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

conformidad con el segundo párrafo del inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, dichos pagos califican como renta de fuente peruana y corresponde a la recurrente efectuar la retención aplicando la alícuota del 30%:

Que asimismo, la propia recurrente reconoce que los servicios observados le permitieron la generación de renta en el país, lo que acredita la utilización económica en el país a lo que se añade que la contraprestación fue pagada por la recurrente que es un sujeto domiciliado en el país, por lo que de conformidad con el segundo párrafo del inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, dichos pagos califican como renta de fuente peruana correspondiendo a la recurrente efectuar la retención aplicando la alícuota del 30%, conforme a los artículos, 56, 71 y 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo se encuentra ajustado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada.

Que esta conclusión no varía por el hecho que en el Anexo N.º 5 del contrato de franquicia se haya separado la tasa de franquicia total de 3.5% de las ventas brutas, en 1.2% por el uso de los intangibles y 2.3% por el uso de los servicios comerciales, por cuanto en la presente resolución se ha llegado a lo conclusión que estos llamados servicios comerciales califican como regalías de acuerdo al artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 16 de su Reglamento.

Que asimismo, resulta claro que en un contrato de franquicia pueden existir servicios diferentes a las regalías, sin embargo, tal como se ha explicado, correspondía a la recurrente acreditar la independencia de estos servicios lo cual no hizo y por el contrario, de acuerdo a las pruebas obrantes en el expediente, se ha concluido que los servicios referidos califican como regalías, por tanto, no resulta aplicable la Resolución N.º 08118-3-2014 ya que en ese caso sí se acreditó que se trataba de servicios prestados íntegramente en el exterior, lo que no ocurre en el presente caso.

3.15. Ahora bien, en la sentencia apelada, el *a quo* señaló que el accionar de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización no resulta conforme a derecho al haberse amparado solo en lo señalado por el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sin efectuar una interpretación conjunta de este con los artículos 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, pues, al no haber concluido el procedimiento de fiscalización, correspondía que esta, cumpliendo con el principio de impulso de oficio, valore los medios probatorios presentados por la demandante con el objetivo de llegar a la verdad material de los hechos. El Juez precisó que la administración, al no haber meritado los documentos presentados, vulneró el derecho de defensa del contribuyente, y, por tanto, el derecho al debido procedimiento, reconocido en el numeral 1.2 del inciso 1 del artículo IV del título preliminar de la Ley N.º 27444.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

3.16. Por otro lado, la sentencia de vista revocó la sentencia apelada en base a lo siguiente:

El principio de economía procesal es un criterio consustancial a cualquier proceso y en general a todo el derecho procesal, en tal virtud un sistema tributario óptimo debe ser entendido como aquel que no genera dilaciones indebidas a los contribuyentes, a la Administración Tributaria y a los órganos aplicadores de la norma tributaria. Asimismo, este sistema debe ser respetuoso de los principios constitucionales que disciplinan la facultad normativa en materia tributaria. Ahora bien, en el presente caso, los documentos presentados en la fiscalización sin su traducción oficial (referidos en el considerando décimo de esta sentencia), fueron presentados en la instancia judicial con su respectiva traducción oficial (Anexo E - Copia de las traducciones al idioma español de los documentos en idioma inglés) (folios 431 a 755 del EJE). Asimismo, los referidos documentos fueron admitidos por el A-Quo como medios probatorios mediante Resolución N.º 4 (folios 872 del EJE). En consecuencia, dado que dicha documentación fue presentada en esta instancia judicial, el A-quo, deberá evaluar su mérito tomando en cuenta el principio de economía procesal y los criterios vertidos en esta sentencia.

3.17. De lo señalado por los órganos resolutores en la instancia administrativa, esta Sala Suprema advierte que la controversia estaba vinculada a determinar si la documentación presentada (en idioma extranjero sin traducción oficial) con posterioridad al plazo otorgado en el requerimiento contemplado en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, debía ser merituada en el procedimiento contencioso tributario.

3.18. No obstante, es pertinente reiterar que la documentación presentada por la recurrente de forma extemporánea en la fiscalización sin su traducción oficial fue presentada en la instancia judicial con su respectiva traducción oficial (Anexo E de la demanda - Copia de las traducciones al idioma español de los documentos en idioma inglés) y fue admitida por esta. De otro lado, en el escrito de demanda se verifica que la recurrente solicitó como pretensión de plena jurisdicción (pretensión subordinada a la primera pretensión principal) que se declare la nulidad de las resoluciones impugnadas y que se reconozca, entre otros, que la documentación presentada en etapa de fiscalización (que no fue merituada) acreditó que los servicios de marketing y comerciales se prestaron íntegramente en el exterior, por lo que la renta obtenida por los servicios no está gravada con el impuesto a la renta.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

3.19. En este escenario, la sentencia de vista señaló que los documentos presentados con su respectiva traducción oficial en la instancia judicial debían ser meritados en dicha instancia en virtud del principio de economía procesal, sustentando su decisión en que se deben evitar las dilaciones indebidas a los contribuyentes, a la administración tributaria y a los órganos aplicadores de la norma tributaria; con lo cual se advierte se habría superado cualquier eventual violación a la tutela judicial efectiva y particularmente a su derecho a probar.

3.20. En atención a ello, esta Sala Suprema deberá determinar la pertinencia de la evaluación y el mérito de los referidos medios probatorios en la instancia judicial, tomando en cuenta los artículos 75 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.21. Pues bien, de conformidad con el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la administración tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de los valores, la administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputa, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

3.22. De otro lado, de conformidad con el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no se admitirá como medio probatorio 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.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

3.23. En tal sentido, esta Sala Suprema entiende que las disposiciones del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no constituyen impedimento para que los jueces, en ejercicio de sus facultades, puedan y deban pronunciarse sobre pruebas extemporáneas al interior del proceso contencioso administrativo que se ventila en sede judicial, por disposición del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que garantiza el derecho de defensa y el derecho a la prueba como parte esencial del debido proceso¹².

3.24. Lo antes expuesto no significa que la Corte Suprema varíe las reglas preclusivas contempladas en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues, en aplicación del principio de razonabilidad, y en estricto apego al principio de tutela jurisdiccional efectiva, es que dentro de un proceso judicial, le corresponde a los jueces valorar los medios probatorios ofrecidos y admitidos en sede judicial a fin de generar convicción sobre los hechos materia de controversia.

3.25. Asimismo, a criterio de esta Sala Suprema, el proceso contencioso administrativo en la actualidad ha superado el paradigma de que el Poder Judicial se limita a controlar la legalidad de los actos administrativos emitidos por la administración pública, en tanto, en virtud del principio de plena jurisdicción¹³, el órgano jurisdiccional puede pronunciarse sobre cualquier acto emitido por la administración y poner fin al conflicto de fondo cuando de los actuados se cuente con todos los medios probatorios¹⁴.

3.26. Adicionalmente, la recurrente no ha sustentado las razones por las cuales considera que la sentencia de vista ha inaplicado el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; tampoco ha señalado las razones por las

¹² Sentencia de la Casación N.º 2779-2020-LIMA, del 27 de septiembre de 2022.

¹³ Inciso 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo.

¹⁴ Así, la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

que la sentencia de vista habría inaplicado el artículo I y los numerales 1.1, 1.2 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General.

3.27. Finalmente, la recurrente tampoco ha señalado argumento alguno destinado a demostrar que la sentencia de vista ha incurrido en apartamiento injustificado del precedente recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 y en la inaplicación del artículo 37 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, del artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario.

3.28. Por las consideraciones antes expuestas, las infracciones denunciadas por la recurrente son **infundadas**.

CUARTO. Inaplicación del numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁵ y el artículo 173 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establecen que la carga probatoria en los procedimientos administrativos se rige por el principio de impulso de oficio; de los artículos 126 y 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que dota de herramientas a los órganos resolutores para realizar actuaciones dirigidas a esclarecer la cuestión a resolver; y de los numerales 3 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, que recogen el derecho a la debida valoración de las pruebas

4.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

Constitución Política del Estado
Artículo 139. - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA
Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
[...]

¹⁵ En el recurso de casación y en el auto de calificación la recurrente hace referencia al numeral 1.3 del título preliminar del Código Tributario; no obstante, dicha norma no se encuentra regulada en el Código Tributario. Por tanto, se infiere —atendiendo al contexto— que la recurrente alude al numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional
Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales.

[...]

14.-El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso.

Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo 173.- Carga de la prueba

173.1 La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley.

Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...]

1.3. Principio de Impulso de oficio. - Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 126.- PRUEBAS DE OFICIO

Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver. [...]

Artículo 127.- FACULTAD DE REEXAMEN

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. [...]

4.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, la recurrente señala lo siguiente:

- a) La Sala Superior señaló que resultaba correcto que el Tribunal Fiscal hubiera meritado la documentación que se encontraba en el idioma oficial y que no se valorara la que obraba en idioma inglés. Ello evidencia que la Sala Superior incurrió en las infracciones normativas por inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, que regulan el derecho a la debida valoración de las pruebas; del numeral 1.3 del artículo IV del título



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General; y del artículo 173 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establecen que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio; y de los artículos 126 y 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que facultan a los entes resolutores a realizar las actuaciones necesarias para esclarecer la cuestión a resolver.

- b)** Las normas antes citadas han sido inaplicadas por la Sala Superior, que confirmó la resolución del Tribunal Fiscal impugnada, que validó, por un lado, que la SUNAT no valorara la documentación pese a que fue presentada por la recurrente antes de concluido el procedimiento de fiscalización y, por otro lado, que el Tribunal Fiscal incorpore una nueva observación a tal documentación —que se encontraban en idioma inglés— para tampoco valorarla. Así, resulta evidente que en la etapa administrativa no se evaluó tal documentación y ello fue confirmado por la Sala Superior, por lo que su pronunciamiento también significó la inaplicación de las normas que recogen el derecho a la debida valoración probatoria —artículo 197 del Código Procesal Civil y numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú—.
- c)** Habiendo establecido cuáles son los componentes del derecho a la debida valoración de los medios probatorios, aduce que esta Sala Suprema podrá verificar cómo es que la sentencia de vista los ha inobservado; en particular, habría soslayado que tal derecho supone que se admita, actúe y valore las pruebas aportadas. Sin embargo, tal derecho ha sido inaplicado bajo la excusa de que la documentación se encontraba en un idioma distinto al oficial, soslayando así que la carga de la prueba se rige por el principio de verdad material y que los entes administrativos contaban con las herramientas suficientes para solicitar mínimamente la traducción respectiva.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

4.3. Como análisis preliminar, es pertinente hacer referencia a la debida valoración de los medios probatorios. Así, la necesidad de valorar los medios probatorios en el ámbito tributario no constituye un hecho ajeno a la administración tributaria ni al órgano jurisdiccional, en cuanto los medios probatorios son los instrumentos que permiten establecer si las afirmaciones o enunciados en la determinación tributaria efectuada por el deudor son verdaderos o están fundados en bases cognoscitivas suficientes y adecuadas al fin de que se consideren como verdaderos. Refiere Taruffo¹⁶ al respecto:

En esta perspectiva, la prueba cumple con su función epistémica porque se configura como el instrumento procesal que típicamente es útil a los jueces para descubrir y conocer la verdad en torno a los hechos de la causa. Específicamente, la prueba es el instrumento que provee al juez la información que necesita para establecer si los enunciados sobre los hechos se fundan en cimientos cognoscitivos suficientes y adecuados al fin de que se consideren como verdaderos. La función de la prueba es, entonces, racional porque se ubica en el interior de un procedimiento racional de conocimiento y está dirigida a la formulación de juicios de verdad fundados en una justificación racional.

4.4. De esta manera, en un escenario administrativo o jurisdiccional, en el supuesto de que el conflicto radique en los hechos (*questio facti*), las afirmaciones o declaraciones del deudor tributario requieren ser acreditadas y esta carga recae usualmente en quien declara los hechos como ciertos y, en todo caso, en quien está en mejor posición para acreditar las afirmaciones realizadas.

4.5. La valoración de estos medios probatorios no constituye un acto cuya valoración esté previamente determinada por el legislador o por la íntima convicción de los jueces, sino que constituye un proceso racional donde el juez o el órgano de la administración exponen sus razones o justifican las conclusiones que deriven del análisis de los medios probatorios. Así, leemos en el Código Procesal Civil:

*Artículo 197. Valoración de la prueba.
Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada [...].*

¹⁶ TARUFFO, Michelle. (2013). *Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos*. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; p. 101.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

4.6. Esta Sala Suprema, debe señalar que esta disposición normativa está vinculada a establecer la función racional que deben cumplir los medios probatorios en la formulación de juicios de verdad y en su justificación; sin embargo, no ha prescrito un método o algún procedimiento que nos permita arribar a este sistema de valoración. La doctrina, no obstante, admite que en el sistema de la sana crítica o de apreciación razonada de los medios probatorios, la justificación de los hechos puede ser realizada usando dos técnicas: la analítica y la globalizadora:

De todos modos, no siempre se motiva (o justifica) con la precisión y exhaustividad indicadas. Cabe diferenciar en principio dos grandes técnicas o estilos de motivar: uno analítico y el otro globalizador. La técnica analítica entiende que la motivación ha de estructurarse en una exposición pormenorizada de todas las pruebas practicadas, del valor probatorio que se les ha asignado y de toda la cadena de inferencias que ha conducido finalmente a la decisión. La técnica globalizadora, en cambio, consiste, grosso modo, en una exposición conjunta de los hechos, en un relato, una historia que los pone en conexión en una estructura narrativa.¹⁷

4.7. En este sentido, la denuncia a la vulneración de este principio debe suponer una actuación arbitraria o irracional del juzgador en el proceso de valoración de los medios probatorios. Esta afirmación, en consecuencia, deja de lado los cuestionamientos de las partes a los enunciados o las conclusiones sobre hechos (*questio facti*) en que no se advierta una actuación arbitraria o carente de toda justificación razonable del juzgador.

4.8. En el caso, la recurrente señala que la Sala Superior incurrió en las infracciones normativas por inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que regulan el derecho a la debida valoración de las pruebas; del numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar y del artículo 173 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establecen que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio; y de los artículos 126 y 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que facultan a los entes resolutivos a realizar las actuaciones necesarias para esclarecer la cuestión a resolver.

¹⁷ GASCÓN ABELLÁN, Marina (s.f.). "La prueba Judicial: valoración racional y motivación". <https://cmaspUBLIC2.ihmc.us/rid=1MYBL04CF-7G0W1S-47L8/Prueba%20Gascon.pdf>



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

4.9. Asimismo, refiere que las normas antes citadas han sido inaplicadas por la Sala Superior, que confirmó la resolución del Tribunal Fiscal impugnada, que validó, por un lado, que la SUNAT no valorara la documentación pese a que fue presentada por la recurrente antes de concluido el procedimiento de fiscalización y, por otro lado, que el Tribunal Fiscal incorpore una nueva observación a tal documentación —el hecho de que se encontrara en idioma inglés— para tampoco valorarla. Así, resulta evidente que en la etapa administrativa no se evaluó tal documentación y ello fue confirmado por la Sala Superior, por lo que su pronunciamiento también significó la inaplicación de las normas que recogen el derecho a la debida valoración probatoria —artículo 197 del Código Procesal Civil y numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú—.

4.10. Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 09393-1-2018 señaló que resultaba arreglado a ley que la administración no meritara en el mencionado procedimiento la documentación e información presentada con posterioridad a los plazos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que regula expresamente que la documentación presentada luego de transcurrido el plazo no será meritada en el procedimiento de fiscalización o verificación; así, concluyó que no correspondía amparar la nulidad invocada.

4.11. Asimismo, en otro extremo de la Resolución N.º 09393-1-2018, el Tribunal Fiscal dispuso merituar los documentos presentados extemporáneamente; no obstante, advirtió que dichos medios probatorios se encontraban en idioma inglés y no contaban con la traducción al idioma castellano. En ese sentido, dejó constancia del hecho señalando que no era posible determinar cuáles eran sus términos.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

4.12. En el caso, la sentencia de vista¹⁸ señaló que el Tribunal Fiscal sí meritó la documentación presentada por la demandante en idioma oficial; no obstante, no meritó la documentación presentada en idioma inglés por no estar acompañada de su traducción oficial. En consecuencia, el órgano administrativo, en instancia de apelación, sí cumplió su deber de merituar las pruebas aportadas.

4.12. Por lo tanto, se evidencia que en la instancia administrativa no fue posible que la SUNAT y el Tribunal Fiscal merituaran la documentación presentada en forma extemporánea, dado que dicha información no se encontraba en idioma castellano. Asimismo, no se advierte que la recurrente haya presentado en las instancias de reclamación o apelación la respectiva traducción de dichos documentos; tanto más si, en virtud del artículo 196 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la norma IX del título preliminar del Código Tributario, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión.

4.13. Por las consideraciones antes señaladas, la recurrente no ha demostrado que la sentencia de vista ha vulnerado el derecho a la debida valoración de los medios probatorios e impulso de oficio. Por lo tanto, las infracciones denunciadas por la recurrente son **infundadas**.

QUINTO. Inaplicación de la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1311, que establece que a los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal les es aplicable la Ley del Procedimiento Administrativo General, y del artículo 49 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; e indebida aplicación del artículo 241 del Código Procesal Civil, lo que configura la vulneración del principio de especialidad

5.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

¹⁸ Último párrafo del considerando décimo primero de la sentencia de vista.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

Decreto Legislativo N.º 1311

QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N.º 1272.

Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo 49.- Presentación de documentos sucedáneos de los originales

49.1 Para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir los siguientes documentos e informaciones en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazan con el mismo mérito probatorio: [...]

49.1.2 Traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales. [...]

Código Procesal Civil

Artículo 241.- Documentos en otro idioma

Los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito comprendido en el Artículo 268, sin cuyo requisito no serán admitidos.

Si la traducción es impugnada, el impugnante debe indicar expresamente en qué consiste el presunto defecto de traducción. En tal caso el Juez debe designar otro traductor, cuyos honorarios los pagará el impugnante. Si la observación resultara maliciosa, se impondrá una multa.

5.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, la recurrente señala lo siguiente:

- a)** Si bien el artículo 241 del Código Procesal Civil regula los requisitos para la admisión de medios probatorios en otro idioma —los que fueron plenamente cumplidos cuando se recurrió a la vía judicial—, debe considerarse que la documentación fue presentada dentro del procedimiento de fiscalización —procedimiento administrativo— y la controversia se circunscribió a determinar si correspondía que la SUNAT valorara tal documentación —etapa administrativa—. Por tanto, ante una



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

observación de documentos en otro idioma, resultaba pertinente recurrir a las normas que regulan los procedimientos administrativos —Ley del Procedimiento Administrativo General— y preferir su aplicación por sobre aquella, en virtud del principio de especialidad.

- b)** La traducción de los documentos presentados en idioma extranjero es libre. Por tanto, las entidades públicas —como la SUNAT— están obligadas a recibir dichos documentos, valorarlos y presumir la veracidad de su contenido, salvo se demuestre lo contrario. Esto ha sido soslayado por la Sala Superior, que se ha limitado a repetir la postura del Tribunal Fiscal y validar la aplicación de una norma impertinente. Por tanto, resulta impertinente que la Sala Superior valide la aplicación de una norma del Código Procesal Civil y exija requisitos que las normas administrativas, aplicables por disposición expresa, no exigen. Ello también redundaría en la vulneración del principio de especialidad.
- c)** La Sala Superior al validar la postura del Tribunal Fiscal, que exige traducción oficial de la documentación, incurrió en la infracción normativa de aplicación indebida del artículo 241 del Código Procesal Civil e inaplicación del artículo 49 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y de la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1311, por lo que pide se revoque la sentencia de vista y se confirme la sentencia de primera instancia.

5.3. Como aspecto previo al análisis de las infracciones normativas, es pertinente hacer referencia al principio de supletoriedad¹⁹, que está vinculado a

¹⁹ Señala Pérez Moreno al respecto:

La supletoriedad, en cambio, es una previsión de complitud o plenitud; previene la existencia de lagunas y busca la integración de las mismas. Sin embargo, lo común es que sea la misma norma que previene la integración de sus posibles lagunas las que disponga cuál deba ser en tal caso la norma supletoria; en otros términos, la que haga un reenvío de supletoriedad a otra norma

PÉREZ MORENO, Alfonso (1970). “El proceso de penetración de las leyes reguladoras de la administración central en el régimen local”. En *Revista de Administración Pública*, N.º 61; p. 50.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

la relación entre las disposiciones de diversas ramas o subsistemas de nuestro ordenamiento jurídico, por la cual lo regulado en un cuerpo normativo puede ser aplicable a otro, siempre y cuando no sea incompatible, para evitar o prevenir la existencia de lagunas jurídicas.

5.4. Asimismo, con relación al principio de especialidad, el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 54 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 047-2004-AI/TC²⁰ —emitida el veinticuatro de abril de dos mil seis—, señala:

c) Principio de especificidad

*Esta regla dispone que **un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general**. Ello implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima está en su campo específico. [Énfasis agregado]*

5.5. Asimismo, en el ámbito tributario prima el principio de especialidad, aunque será pertinente la aplicación de normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen, y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los del derecho administrativo y los principios generales del derecho. Así, la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente:

NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO
En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

5.6. Ahora bien, con relación a la aplicación supletoria del Código Civil a otro tipo de relaciones jurídicas reguladas por otras leyes, el artículo IX del título preliminar del Código Civil señala lo siguiente:

Artículo IX.- Aplicación supletoria del Código Civil
Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza.

²⁰ Caso José Claver Nina-Quispe Hernández, en representación del Gobierno Regional de San Martín (demandante) contra el Congreso de la República (demandado).



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

5.7. En el caso, el artículo 241 del Código Procesal Civil señala que los documentos en idioma distinto al castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito que cumpla con lo señalado en el artículo 268, sin cuyo requisito no serán admitidos.

5.8. Asimismo, el literal 49.1.2 del numeral 49.1 del artículo 49 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, dispone que para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir los siguientes documentos e informaciones en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazan con el mismo mérito probatorio: traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.

5.9. En el caso, de la revisión de los documentos que la recurrente adjuntó a sus escritos del 28 de abril y 09 de mayo de 2017, se verifica que estos se encuentran redactados en idioma distinto al castellano. Sin embargo, en los actuados administrativos no obraba la traducción oficial de los referidos documentos; asimismo, tampoco obran traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado. Por lo tanto, no era posible determinar cuáles eran sus términos y, en consecuencia, no podían ser admitidos como prueba dentro del procedimiento administrativo.

5.10. Por todas las consideraciones antes expuestas, las infracciones normativas denunciadas devienen **infundadas**.

SEXTO. Inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución, que recoge el principio de igualdad ante la ley; y del numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de predictibilidad



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

6.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

Constitución Política del Estado

Derechos fundamentales de la persona

Artículo 2.- Toda persona tiene derecho: [...]

2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.

Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...]

1.15. *Principio de predictibilidad o de confianza legítima. - La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.*

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

6.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, la recurrente señala lo siguiente:

- a)** La Sala Superior omitió considerar que el Tribunal Fiscal, en casos idénticos al de la recurrente, ordenó que la SUNAT merite la documentación presentada una vez vencido el plazo otorgado por el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y en ese sentido declaró nula la resolución apelada y los valores de la administración tributaria. Además, soslayó que, tanto en instancia superior como en la Corte Suprema, en casos idénticos al de la empresa, existe pronunciamiento en el mismo sentido. Los criterios en



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

mención eran de aplicación a la recurrente en virtud de los principios de igualdad y de predictibilidad.

- b)** La Sala Superior omitió considerar que el validar la nueva observación del Tribunal Fiscal, referido a que la documentación presentada por la recurrente se encontraba en idioma distinto al español y que era necesario adjuntar traducción oficial, implicó ir contra su propio criterio, en el que reconoció expresamente que el Tribunal Fiscal no puede incorporar nuevos aspectos en instancia de apelación pues no tiene facultad de reexamen.
- c)** Para la recurrente, su argumento tiene relevancia jurídica, toda vez que está demostrando que la Sala Superior se apartó injustificadamente de criterios judiciales y administrativos emitidos por casos idénticos al de autos. Así, no solo validó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, que se apartó injustificadamente de sus propios criterios, pese a la identidad exacta entre los casos invocados y el de autos, vulnerando el principio de igualdad procesal y la garantía de predictibilidad de la actuación del estado, sino que ni siquiera se pronunció respecto de pronunciamientos judiciales que resolvieron en el mismo sentido. Asimismo, se apartó de su propio criterio respecto al ejercicio de la facultad de reexamen por parte del Tribunal Fiscal.

6.3. Como aspecto previo al análisis de las infracciones normativas, es pertinente precisar que el derecho a la igualdad además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado social y democrático de derecho, y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, toda vez que no se proscribe todo tipo de diferencia en el ejercicio de los derechos fundamentales, sino que la igualdad será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable²¹.

²¹ Fundamento 39 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0048-2004-AI/TC, del 01 de abril de 2005.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

6.4. Asimismo, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio-derecho a la igualdad, reconocido en el artículo 2, numeral 2, de la Constitución Política del Perú, contiene las siguientes dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la aplicación de la ley. Así, mientras que la primera faceta se configura básicamente como un límite al legislador, la segunda de ellas se manifiesta como un límite al accionar de los órganos jurisdiccionales o administrativos, y exige que los mismos, al momento de aplicar las normas jurídicas, no atribuyan distintas consecuencias jurídicas a dos supuestos de hecho que sean sustancialmente iguales²².

6.5. De otro lado, el principio de confianza legítima, previsto en el numeral 1.15 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, garantiza la estabilidad jurídica, lo cual se deriva del principio de seguridad jurídica, el cual atraviesa horizontalmente el ordenamiento jurídico y permite la predictibilidad de las conductas frente a los supuestos previamente determinados por el derecho.

6.6. En el caso concreto, la recurrente denuncia la inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, que recoge el principio de igualdad ante la ley, y del numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de predictibilidad. No obstante, conforme a los argumentos expuestos en los considerandos precedentes, la documentación presentada (en idioma extranjero sin traducción oficial) con posterioridad al plazo otorgado en el requerimiento contemplado en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no podía ser merituada en la instancia administrativa.

6.7. Asimismo, en virtud del principio de plena jurisdicción, se ha determinado (conforme con su pretensión subordinada) que el *a quo* merite en la instancia judicial toda la documentación presentada por la recurrente.

²² Fundamentos 123-124 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0004-2006-PI/TC, del 29 de marzo de 2006



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

6.8. Por lo tanto, es evidente que la impugnante no ha logrado demostrar las razones por las que existiría una interpretación errónea del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, que recoge el principio de igualdad ante la ley, y del numeral 1.5 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General; más aún si la causal invocada está dirigida a que este Tribunal Supremo vuelva a valorar los hechos que sustentaron su demanda y escrito de apelación, lo cual no es propio del recurso de casación.

6.9. Por todas las consideraciones antes señaladas, las infracciones denunciadas son **infundadas**.

DECISIÓN:

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

DECLARAR INFUNDADO el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Gate Gourmet Perú S.R.L., mediante escrito del veinticuatro de septiembre de dos mil veintiuno (folios 1222-1295). En consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del dos de agosto de dos mil veintiuno (folios 1184-1205), que **revoca** la resolución número diez del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (folios 964-985) y, reformándola, declara infundada la demanda con relación a la pretensión principal y dispone que el *a quo* emita un pronunciamiento respecto de la pretensión subordinada; y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por **Gate Gourmet Perú S.R.L.** contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 22709-2021
LIMA

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

GCCH/dvss