



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



## Pleno. Sentencia 158/2024

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 16 días del mes de abril de 2024, en sesión de Pleno Jurisdiccional, los magistrados Morales Saravia (presidente), Pacheco Zerga (vicepresidenta), Gutiérrez Ticse, Monteagudo Valdez, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. El magistrado Domínguez Haro emitió voto singular que se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Scotiabank Perú S.A. contra la resolución de fojas 2765, de fecha 1 de marzo de 2022, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda de autos.

### ANTECEDENTES

Mediante escrito presentado el 5 de julio de 2018 (f. 1507), el Banco Scotiabank S.A.A. (en adelante “el banco”) interpone demanda de amparo contra el Poder Judicial y los jueces supremos que integran la Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. Solicita que se declare la nulidad de la sentencia casatoria signada como Casación N° 9261-2016 Lima, de fecha 4 de julio de 2017 (f. 33), que declaró infundado el recurso de casación que formuló contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, e infundada la demanda contencioso-administrativa que postuló contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) (Expediente 09655-2013-0-1801-JR-CA-20). Denuncia la vulneración de sus derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, a la cosa juzgada, a que se respete el principio de unidad de la prueba y la valoración conjunta y razonada de la misma, a la garantía constitucional de la seguridad jurídica y de la predictibilidad de las decisiones, a la igualdad ante la ley, a que se respete el principio de legalidad y a la propiedad.

El recurrente aduce, en líneas generales, que durante los años 1997 y 1998 realizó operaciones de compraventa de oro en barra refinado, y pagaba a sus proveedores el precio final más el IGV, lo que, de conformidad con la Ley del Impuesto General a las Ventas, le generaba un derecho de crédito



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

fiscal. Alega que la controversia surgió cuando la Administración tributaria y el Tribunal Fiscal sostuvieron que dichas operaciones fueron simuladas y que, por tanto, no tenía derecho a usar el crédito fiscal, imputándole una deuda de S/ 48'031,111.00 por omisión al pago del IGV. Refiere que, producto de ello, se emitieron las resoluciones de determinación N° 012-03-0000408 y N° 012-03-0000409, de la sección de Auditoría de la Sunat, contra las que interpuso recurso de reclamación, que fue declarado improcedente mediante Resolución de Intendencia 015-4-11940 de la Sunat, la cual, a su vez, fue objeto de un recurso de apelación que motivó la expedición de la Resolución 07517-1-2003, de fecha 30 de diciembre de 2003, mediante la cual el Tribunal Fiscal anuló la apelada y ordenó que la Sunat emita un nuevo pronunciamiento, porque no se había cumplido con revisar la totalidad de las operaciones. Afirma que, atendiendo a lo ordenado en dicho acto administrativo, el 20 de diciembre de 2011 la Sunat emitió la Resolución de Intendencia N° 1501500001042, que declaró infundado el recurso de reclamación, con lo cual desconoció las adquisiciones de oro efectuadas, pero revisaba solo 15 de las operaciones, y no las 865 realizadas, como se había ordenado. Dicha resolución fue confirmada mediante Resolución N° 14935-5-2013. Refiere que contra dicha resolución promovió un proceso contencioso-administrativo, signado como Expediente 9655-2013, en el cual, en primera instancia, se declaró infundada la demanda, decisión que fue confirmada por la sala superior. Acota que interpuso recurso de casación contra esta última, pero la sala suprema demandada declaró infundado el medio impugnatorio mediante la resolución materia del presente proceso de amparo, incurriendo en los mismos errores de las instancias de mérito.

Precisa que dicha resolución suprema contiene una motivación aparente, pues, contrariamente a lo que en ella se señala, la Sunat no revisó las 865 operaciones en las que participó el banco recurrente, sino únicamente 15 de ellas, en las que sus proveedores iban con el oro no refinado a las plantas del laboratorio Assayers, la cual, una vez culminada la refinación, le entregaba el oro a la actora; acota que, a partir de las inconsistencias encontradas en estas 15 operaciones, concluyó que todas las demás eran irreales. manifiesta que la Corte Suprema copió y pegó en su resolución los cuadros efectuados por la Sunat para intentar justificar una decisión que resultaba totalmente arbitraria. Por otro lado, aduce que la resolución materia de cuestionamiento vulneró la garantía de la cosa juzgada y el principio de seguridad jurídica, al desconocer los pronunciamientos firmes emitidos en un proceso penal seguido por Sunat contra los funcionarios del banco demandante y otros, en el que se reconoció que las operaciones de



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

comercialización de oro en las que participó el banco sí se realizaron, pese a lo cual los jueces demandados concluyeron que las mismas fueron simuladas. Enfatiza que la resolución suprema impugnada vulnera su derecho a la valoración conjunta y razonada de la prueba, porque los certificados de análisis expedidos por el laboratorio sobre las muestras de oro, las resoluciones firmes emitidas en un proceso penal sobre defraudación tributaria, la pericia practicada en el proceso penal, el informe elaborado por los abogados, señores José Carlos Ugaz Sánchez Moreno, Roberto Pereira Chumbe y Víctor García Toma, y los oficios emitidos por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, no fueron valorados adecuadamente por los jueces de mérito, y que esta deficiencia valorativa fue avalada por la Corte Suprema, pues no existía razón alguna para desconocer el crédito fiscal generado a su favor. Arguye que se vulneraron los principios de predictibilidad, seguridad jurídica y buena fe, así como el derecho a la igualdad ante la ley, pues la Corte Suprema no tuvo en consideración que el Tribunal Fiscal reconoció las operaciones de compraventa de oro en las que participó el banco, al ser parte de la cadena de comercialización, en las que también participó Emmanuel Horowitz E.I.R.L., en calidad de exportadora; no obstante, años después, el mismo tribunal administrativo declaró que dichas operaciones son simuladas y que, por tanto, la recurrente no tiene derecho al crédito fiscal. Puntualiza que la Ley General del Sistema Financiero, aplicable a su caso por ser una entidad que forma parte del sistema financiero nacional, establece la facultad del banco de comprar, mantener y vender oro y, además, estipula claramente que el oro que las entidades (como el banco recurrente) comercializan, constituyen una divisa y no una existencia, por lo que, conforme a la legislación vigente, no estaba obligado a registrar sus operaciones de comercialización de oro en un kardex; al mantenerse lo contrario, se violó el principio de legalidad y se afectó su patrimonio, pues se ha determinado una acreencia a favor de la Administración tributaria ascendente a S/ 48'031 111.00, sin existir sustento para ello, con lo que lesiona su derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad. Finalmente, sostiene que impugnó todas las observaciones contenidas en la resolución de intendencia, pero el Tribunal Fiscal no se pronunció sobre las trece observaciones ahí contenidas, por lo que, al avalarse esta omisión, se vulneró su derecho a la debida motivación de las resoluciones.

Mediante Resolución 1, de fecha 17 de julio de 2018 (f. 1596), el Tercer Juzgado Constitucional Transitorio de la Corte Superior de Justicia de Lima admite a trámite la demanda.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

Por escrito presentado el 26 de julio de 2018 (f. 1614) el procurador público encargado de los Asuntos Judiciales del Poder Judicial contesta la demanda pidiendo que la sea declarada improcedente o, alternativamente, infundada. Afirma que la resolución cuestionada sí cuenta con una debida motivación, y que la entidad demandante lo que muestra es su disconformidad con lo resuelto por los jueces demandados, por ser adverso a sus intereses

Por escrito ingresado el 9 de octubre de 2018 (f. 1836) el Procurador Público de Aduanas y de Administración Tributaria contesta la demanda pidiendo que la misma sea declarada improcedente o, subordinadamente, infundada señalando la resolución cuestionada no vulneró derecho fundamental o principio jurídico alguno, tampoco vulneró ninguna norma jurídica. Precisa que lo que busca el banco demandante es usar el amparo como una cuarta instancia de revisión de los criterios jurisprudenciales asumidos por los jueces ordinarios. Agrega que los argumentos y cuestionamientos formulados en la demanda de amparo fueron resueltos en el proceso contencioso-administrativo subyacente.

Mediante escrito presentado el 9 de octubre de 2018 (f. 2119) el procurador público de Aduanas y de Administración Tributaria deduce la excepción de incompetencia por razón de materia.

Por Resolución 11, de fecha 28 de enero de 2018 (f. 2366), el Tercer Juzgado Constitucional Transitorio de la Corte Superior de Justicia de Lima declara fundada la excepción de incompetencia deducida, nulo lo actuado y dispone la remisión de los autos para que la demanda sea redistribuida al Decimoprimer Juzgado Constitucional con Sub Especialidad Tributaria.

La Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 4, de fecha 9 de octubre de 2019 (f. 2431), revoca la apelada y, reformándola, declara improcedente la excepción, y dispone que el *a quo* continúe con el trámite del proceso.

El Tercer Juzgado Constitucional Transitorio de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 22 (sentencia), de fecha 28 de diciembre de 2022 (f. 2651), declara infundada la demanda, por considerar que no se ha probado la existencia de un agravio manifiesto a los derechos fundamentales invocados, pues la resolución cuestionada no se basó únicamente en una apreciación aislada del cuadro presentado por la Sunat para concluir que sí se habían revisado todas las operaciones de compraventa



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

de oro. Aduce que las sentencias penales no se pronunciaron sobre la realidad material de la compraventa de oro de los ejercicios de 1997 y 1998, y que las operaciones cuya veracidad fue determinada en la vía penal no están referidas a las operaciones en las que participó la recurrente; además, precisa que sí se valoró adecuadamente la prueba actuada y que se motivó debidamente la decisión a la que arribaron los jueces supremos demandados.

A su turno, la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 5, de fecha 1 de marzo de 2022 (f. 2765), confirma la sentencia desestimatoria de primera instancia. Estima que no se afectó el principio de legalidad, pues la sala suprema demandada sí explicó las razones por las que aplicó el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y no la Ley 26702, y que el recurrente lo que busca es cuestionar la determinación, aplicación e interpretación de la norma efectuada en sede ordinaria. Además, aduce que sí se revisaron todas las operaciones de compraventa de oro, y se analizaron los actuados del expediente administrativo. Sostiene que el apelante disiente de la valoración que realizó el órgano jurisdiccional demandado respecto de las resoluciones emitidas en sede penal; y que el recurrente lo que evidencia es su disconformidad con la evaluación de los medios de prueba actuados en el proceso subyacente, pero no se advierten, tampoco, vicios en la motivación. Concluye que, luego del análisis del expediente administrativo, la sala suprema demandada corroboró que el Tribunal Fiscal se pronunció sobre la totalidad de los asuntos planteados por el demandante, y no encontró tampoco vulneración del derecho a la propiedad.

## FUNDAMENTOS

### **Delimitación de la pretensión**

1. El objeto del presente proceso es que se declare la nulidad de la Sentencia casatoria N° 9261-2016 Lima, de fecha 4 de julio de 2017 (f. 33), que declaró infundado el recurso de casación que formuló el recurrente contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, que declaró infundada la demanda contencioso-administrativa que fue promovida por el recurrente contra la Sunat (Expediente 09655-2013-0-1801-JR-CA-20). El recurrente denuncia la vulneración de sus derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, a la cosa juzgada, a que se respete el principio de unidad de la prueba y la valoración



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

conjunta y razonada de la misma, a la garantía constitucional de la seguridad jurídica y de la predictibilidad de las decisiones, a la igualdad ante la ley, a que se respete el principio de legalidad y a la propiedad.

### **Sobre el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales**

2. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales se encuentra recogido en el artículo 139, inciso 5, de la Constitución, conforme al cual, constituye un principio y un derecho de la función jurisdiccional “[1]a motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y los fundamentos de hecho en que se sustentan”.
3. Asimismo, el Tribunal Constitucional, en diversas sentencias, como la emitida en el Expediente 01747-2013-PA/TC, ha precisado que solo le compete controlar vicios de motivación o de razonamiento, mediante el proceso de amparo contra resoluciones judiciales, en casos de:

(1) Defectos en la motivación; que pueden ser problemas de motivación interna, es decir, cuando la solución del caso no se deduce de las premisas normativas o fácticas aludidas en la resolución, o cuando la resolución analizada tiene un contenido incoherente; o de motivación externa, esto es, cuando se han utilizado indebida o injustificadamente premisas normativas (por ejemplo, se aplican normas que no se encuentran vigentes) o fácticas (por ejemplo, la resolución se sustenta en hechos no probados o en pruebas prohibidas) (cfr. Sentencia recaída en el Expediente 00728-2008-PHC, fundamento, 7, b) y e).

(2) Insuficiencia en la motivación (motivación inexistente, aparente, insuficiente, incongruente o fraudulenta); que puede referirse, por ejemplo, a supuestos en los que las resoluciones analizadas carecen de una fundamentación mínima y solo se pretende cumplir formalmente con el deber de motivar; cuando se presenta una justificación que tiene apariencia de correcta o suficiente, pero que incurre en vicios de razonamiento; cuando esta carece de una argumentación suficiente para justificar lo que resuelve; o cuando incurre en graves defectos o irregularidades contrarios al Derecho, entre otros supuestos (cfr. Sentencias recaídas en los Expedientes 00728-2008-PHC, fundamento 7, a, d, e y f; y 0009-2008-PA, entre otras).

(3) Motivación constitucionalmente deficitaria; que puede referirse a errores en la justificación de una decisión debido a la exclusión de un derecho fundamental (no se tuvo en cuenta un derecho que debió considerarse), a una mala delimitación de su contenido protegido (al derecho se le atribuyó un contenido mayor o menor al que constitucionalmente le correspondía) o a que la judicatura ordinaria realizó una mala ponderación al evaluar la intervención en un derecho fundamental (cfr. Resoluciones recaídas en los Expediente 00649-2013-PA; 02126-2013-PA, entre otras).



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

4. Así también, resulta conveniente recordar que el derecho a obtener una resolución judicial debidamente motivada no supone que se dé respuesta a todos los argumentos de las partes, o terceros intervinientes, sino que la resolución contenga una justificación adecuada respecto de la decisión contenida en ella, conforme a la naturaleza de la cuestión que se esté discutiendo.

### **Sobre la garantía de la cosa juzgada**

5. Como ya lo ha precisado el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, mediante la garantía de la cosa juzgada se instituye el derecho de todo justiciable, en primer lugar, a que las resoluciones que hayan puesto fin al proceso judicial no puedan ser recurridas mediante nuevos medios impugnatorios, ya sea porque estos han sido agotados o porque ha transcurrido el plazo para impugnarlas; y, en segundo lugar, a que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición no pueda ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el cual se dictó (cfr. sentencia recaída en el Expediente 04587-2004-PA/TC).
6. Asimismo, este Tribunal Constitucional ha establecido que el respeto de la cosa juzgada impide que lo resuelto pueda desconocerse por medio de una resolución posterior, incluso si los jueces que la hubieran dictado entendieran que la decisión inicial no se ajustaba a la legalidad aplicable, o por cualquier otra autoridad judicial, aunque esta fuera una instancia superior. Esto precisamente porque, habiendo adquirido una resolución el carácter de firme, cualquier clase de alteración importaría una afectación del núcleo esencial del derecho (cfr. sentencia recaída en el Expediente 00818-2000-PA/TC, fundamento 4).

### **Sobre la valoración de la prueba**

7. Al respecto, en el fundamento 5 de la sentencia emitida en el Expediente 02126-2013-PA/TC, este Tribunal Constitucional dejó en claro que:

(...) en lo que respecta a la posición *iusfundamental* relativa a que los medios de prueba sean valorados de manera adecuada, el Tribunal ha individualizado en él una doble exigencia: "... en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; [y] en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con criterios objetivos y razonables” [STC 4831-2005-PHC/TC Fund. Jur. 8]. Su contenido constitucionalmente protegido, así, queda circunscrito a asegurar que los medios de prueba admitidos sean *valorados* por el juez bajo criterios objetivos, en tanto que la *corrección* de dicha valoración queda sujeta, *prima facie*, a control a través de los medios impugnatorios que la ley procesal específica pueda establecer. Corrección, a estos efectos, no significa que la valoración no esté libre de errores, pues al fin y al cabo se trata de un acto de la justicia humana; sólo que ella no sea patentemente extravagante o manifiestamente inconstitucional. Por ello, en el ámbito de la justicia constitucional de la libertad un control sobre la corrección de la valoración de un medio de prueba solo ha de realizarse cuando, pese a haberse cuestionado mediante el empleo de todos los medios impugnatorios, la valoración efectuada se presente contraria a las exigencias de una sana y recta motivación o, como antes se ha especificado, en los casos en que este sea manifiestamente extravagante o fundado en criterios incompatibles con la Constitución. Por tanto, con independencia de lo que se vaya a expresar en el siguiente párrafo, el Tribunal es de la opinión de que la pretensión formulada en este proceso no está relacionada con el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la prueba, por lo que es de aplicación el artículo 5.1 del Código Procesal Constitucional.

### **Sobre el principio de seguridad jurídica**

8. En relación con el principio de seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional, en la sentencia emitida en el Expediente 00016-2002-PI/TC, ha precisado que el mismo “forma parte consubstancial del Estado constitucional de derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. [...] El principio *in* comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu qua, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal”.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

### **Sobre el principio de predictibilidad y certeza de las resoluciones judiciales**

9. El principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales, como una manifestación del principio de seguridad jurídica, implica la exigencia de coherencia o regularidad de criterio de los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del derecho, salvo justificada y razonable diferenciación. Así, la finalidad de esta exigencia funcional no es otra que la contribución en la fundamentación del orden constitucional y el aseguramiento de la realización de los derechos fundamentales. Si bien el principio de seguridad jurídica no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución, ello no ha impedido a este Tribunal reconocer en él a un principio constitucional implícito que se deriva del Estado constitucional de derecho (artículo 3 de la Constitución). Ahora bien, no cabe duda de que esta exigencia constitucional de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales se ve concretizada con la denominada doctrina jurisprudencial constitucional, la que solo se tendrá por cumplida si se respetan tales decisiones (cfr. sentencia recaída en el Expediente 03950-2012-PA/TC, fundamento 7).

### **Sobre el derecho a la igualdad**

10. El derecho a la igualdad se encuentra reconocido en el artículo 2, numeral 1, de la Constitución Política, conforme al cual: “[...] toda persona tiene derecho [...] 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”.
11. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada jurisprudencia que el principio-derecho de igualdad distingue dos manifestaciones relevantes: la igualdad en la ley y la igualdad en la aplicación de la ley. La primera manifestación constituye un límite para el legislador, mientras que la segunda se configura como límite del actuar 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 iguales (cfr. sentencia recaída en el Expediente 00004-2006-PI/TC, fundamentos 123 y 124).



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

### **Sobre el principio de legalidad**

12. El principio de legalidad se encuentra consagrado por la Constitución Política en su artículo 2, inciso 24, literal d), conforme al cual “[n]adie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley”.
13. En la sentencia emitida en el Expediente 00197-2010-PA, fundamento 4, este Tribunal dejó sentado que:

Dicho principio comprende una doble garantía; la primera, de orden material y alcance absoluto, tanto referida al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, que refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos y supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes [...]; la segunda, de carácter formal, relativa a la exigencia y existencia de una norma de adecuado rango y que este Tribunal ha identificado como ley o norma con rango de ley (cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional español N.º 61/1990).

14. En esa línea, en la sentencia emitida en el Expediente 02302-2003-PA/TC, fundamento 32, el Tribunal Constitucional declaró que:

[...] el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes [...].

### **Sobre el derecho a la propiedad**

15. El artículo 2, inciso 16, de la Constitución preceptúa que toda persona tiene derecho a la propiedad y a la herencia. Asimismo, el artículo 70 de la Carta Constitucional establece que “El derecho a la propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley [...]”.
16. Al respecto, en la sentencia emitida en el Expediente 04594-2017-PA/TC, fundamento 4, el Tribunal Constitucional puso de relieve que

El derecho de propiedad es un derecho fundamental que guarda una estrecha relación con la libertad personal, pues a través de él se expresa la libertad



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

económica que tiene toda persona en el Estado social y democrático de derecho. El derecho de propiedad garantiza la existencia e integridad de la propiedad (corporal o incorporeal) para el propietario, así como la participación del propietario en la organización y el desarrollo de un sistema económico-social. De ahí que en el artículo 70 de la Constitución se reconozca que el “derecho de propiedad es inviolable” y que el “Estado lo garantiza”.

### **Análisis del caso concreto**

17. Conforme se ha detallado, el objeto del presente proceso es que se declare la nulidad de la Sentencia casatoria N° 9261-2016 Lima, de fecha 4 de julio de 2017 (f. 33), que declaró infundado el recurso de casación que formuló el recurrente contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, que declaró infundada la demanda contencioso administrativa promovida por el recurrente contra la Sunat (Expediente 09655-2013-0-1801-JR-CA-20).
18. De la revisión de la resolución casatoria materia de cuestionamiento (f. 33), se advierte que la demanda del proceso subyacente tuvo por objeto que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14935-5-2013 y del procedimiento administrativo en el que se expidió, basándose, según se lee del fundamento 3.2, en que el Tribunal Fiscal no tomó en consideración la existencia de una resolución judicial firme expedida por el Poder Judicial en un proceso penal sobre la materia discutida, mediante la cual se había reconocido la existencia, realidad y veracidad de las operaciones de comercialización de oro en las que participó el Banco Wiese. Además, se adujo que se vulneró el principio de licitud porque la Administración indicó que las operaciones de comercialización de oro en las que participó el Banco Wiese eran simuladas, sin contar con prueba que sustente su imputación. Respecto a la vulneración al principio de predictibilidad, se afirmó que el Tribunal Fiscal, en una primera oportunidad, reconoció la existencia de las operaciones de compraventa de oro, no obstante, con posterioridad expidió la resolución administrativa impugnada que desconoció tales operaciones. Así también, se alegó la vulneración del derecho a la prueba debido a que los medios probatorios que el recurrente presentó al interior del procedimiento administrativo no fueron debidamente meritados, y se omitió su valoración. Finalmente, se sostuvo que se vulneró el derecho a la debida motivación, pues que en la resolución del Tribunal Fiscal



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

impugnada se confirmó la apelada sin que se analicen las observaciones efectuadas en el recurso de apelación.

19. Además, en el acápite IV de la cuestionada resolución, se precisa que el recurso de casación fue declarado procedente por las siguientes infracciones normativas:
  - a) Infracción normativa del inciso 5) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.
  - b) Infracción normativa del inciso 5) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.
  - c) Infracción normativa del inciso 3) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.
  - d) Infracción normativa del inciso 2) del artículo 234 de la Ley N° 27444, y del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.
  - e) Infracción normativa del numeral 1.15 del artículo IV de la Ley 27444 (principio de predictibilidad).
  - f) Infracción normativa del inciso 9) del artículo 230 de la Ley 27444 (principio de presunción de licitud).
  - g) Infracción normativa del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
  - h) Infracción normativa de la Ley General del Sistema Financiero.
20. Así, habiéndose declarado infundado el recurso de casación respecto a todas las causales invocadas y teniendo en cuenta los fundamentos que sustentan la demanda de amparo que cuestiona la Sentencia casatoria N° 9261-2016 Lima, se examinará su validez constitucional a la luz de los argumentos que respaldaron dicha decisión judicial, y tomando como referencia los derechos fundamentales invocados por el recurrente.
21. El banco alega que la referida sentencia casatoria se encuentra afectada de motivación aparente aduciendo que, de las 865 operaciones de compraventa y venta de oro en las que participó, Sunat habría revisado únicamente 15, que fueron aquellas en las que sus proveedores llevaban el oro no refinado a las plantas del laboratorio Assayers la cual, una vez culminada la refinación, le entregaba el oro al recurrente. Afirma que, a partir de las inconsistencias encontradas en estas 15 operaciones, concluyó que todas las demás eran irreales.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

22. Al respecto, de la revisión de la sentencia de marras se aprecia que en su fundamento siete, en el que se pronunció sobre la invocada infracción normativa del artículo 230, inciso 9, de la Ley 27444, los jueces demandados advirtieron que del informe de fiscalización efectuado al Banco Wiese y de lo actuado en el expediente administrativo, la Administración encontró en las operaciones de compra y venta de oro efectuadas por el banco durante los ejercicios fiscales 1997 y 1998, una serie de inconsistencias y observaciones en las adquisiciones, sea por falta de documentación o por la presentación de documentos que no acreditaban el traslado del oro, los pagos efectuados, los costos del proceso de adquisición, la no presentación de los contratos del banco con sus proveedores; todo lo cual se describió detalladamente en el numeral 7.17 de la sentencia; además, en el numeral 7.18 se dio cuenta de lo hallado en relación con el cruce de la información obtenida sobre el banco y sus proveedores, y también se encontraron inconsistencias relacionadas con la venta de oro que diversas empresas habrían efectuado al recurrente. Así, en el numeral 7.19, resumiendo los hallazgos, la sentencia concluyó que

[...] los proveedores intervenidos y fiscalizados actuaban como intermediarios en la comercialización del oro de origen informal, incluyendo oro de contrabando, que por sus características se encuentra relacionada a la producción minera artesanal. Así también, de los cruces de información encontró factores relacionados a la falta de capacidad económica de los intervinientes como para sufragar los importes consignados en las facturas; imposibilidad de realizar las operaciones por haber fallecido en fecha anterior a la emisión de las facturas; que los proveedores no tendrían comprobantes de pago que reflejen la adquisición del oro que aparentemente habrían vendido al Banco Wiese, ni tampoco obraría documentación que acredite la entrega de oro a este último; reconocimiento de origen ilícito del oro; declaración por parte de algunos proveedores que entregaron comprobantes de pago en blanco al Banco Wiese; declaración de proveedor referida a que emitió comprobantes de pago destinados a sustentar la compra y venta de oro proveniente de actividades ilícitas a cambio de una comisión; que el representante legal no tiene conocimiento de la creación de la empresa supuestamente proveedora de oro al Banco Wiese; falta de certeza respecto del origen del mineral; entre otros.

23. En mérito a lo expuesto, la sentencia cuestionada concluyó que las operaciones de compra y venta de oro no eran reales. Asimismo, absolviendo el argumento de que no se habían analizado las 865 operaciones en las que habría participado el banco, vertido también en sede ordinaria, se tiene que, si bien en el numeral 7.24 de la casación se hace referencia a los cuadros elaborados por Sunat en los que se detalla todas



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

las operaciones del banco con sus presuntos proveedores, en modo alguno sugiere que dichos cuadros hubieran sido el único medio probatorio o sustento probatorio valorado, tal como se advierte de lo consignado en el fundamento *supra* ; además, en el numeral 7.28 de la casación se precisó ,que al haberse requerido al banco “toda la documentación que justificara las operaciones de compra de oro, habiendo presentado [...] aquella que consideró necesaria (que obra en el expediente administrativo [...]) la cual, según se advierte de la Resolución de Intendencia N° 0150150001042, fue analizada en su totalidad por la administración Tributaria, siendo que tanto la información financiera como la relativa a las características del oro fueron registradas en los gráficos anteriormente señalados [...]”. Así pues, los jueces supremos demandados justificaron por qué se persuadieron de que el *ad quem* sí analizó de forma conjunta todos los medios de prueba ofrecidos por las partes y llegó a la conclusión de que las operaciones de compra venta de oro eran operaciones comerciales no reales, y sobre dicha base concluyó que no existe violación del principio de licitud ni muchos menos una falta de motivación respecto del actuar de la Administración y de los órganos jurisdiccionales.

24. Se puede apreciar, entonces, que el Colegiado demandado concluyó que la Administración tributaria había analizado las 865 operaciones de compraventa de oro teniendo en cuenta no solo el cuadro presentado por Sunat, sino también los diversos medios probatorios actuados en sede administrativa, lo que también fue evaluado por las instancias de mérito del proceso subyacente.
25. Por otro lado, en relación con la presunta vulneración de la garantía de la cosa juzgada y del principio de seguridad jurídica, porque, según el recurrente, los jueces demandados habrían desconocido los pronunciamientos firmes emitidos en el proceso penal seguido contra los funcionarios del banco y otros, en los que se habría reconocido que las operaciones de comercialización de oro en las que participó el banco sí se realizaron, pese a lo cual los jueces demandados concluyeron que las mismas fueron simuladas; en el octavo fundamento de la resolución cuestionada, en el que se emitió pronunciamiento sobre la infracción normativa del artículo 234, inciso 2), de la Ley 27444, y del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, tras analizar lo resuelto en las invocadas Resolución 1025 (expedida por la Sala Penal Nacional) y la resolución que resolvió el Recurso de nulidad 3970-2008 (emitida por la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema), se concluyó que ninguna de



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

dichas resoluciones se había pronunciado sobre “la materialidad o la naturaleza de las operaciones de compraventa de oro” que fueron objeto de análisis en el proceso subyacente, y que en la primera de ellas se ordenó el archivo de la causa contra los trabajadores del Banco Wiese, señores María del Pilar Vigil Maggiolo y Alberto Florencio Manchego Medina, “debido a que se formuló una imputación genérica donde no se determinaron las acciones u omisiones concretas penalmente relevantes”, Mientras que, en la segunda resolución penal, se determinó que la decisión de primera instancia se encontraba arreglada a ley, por lo que los jueces demandados no encontraron “impedimento lógico para que la Administración, en ejercicio de su potestad, pueda declarar probadas las hipótesis fácticas referidas a las operaciones objeto de análisis”, menos aún cuando “el banco no tuvo participación alguna en dicho proceso”, sea como tercero civilmente responsable o sujeto pasivo. No se advierte, pues, contravención manifiesta a la cosa juzgada y a la seguridad jurídica, en la medida en que para los jueces supremos demandados no se encontraba acreditado que en el proceso penal antes referido se hubiera emitido pronunciamiento de fondo sobre la materialidad de las operaciones de compraventa, objeto de discusión en el proceso contencioso-administrativo subyacente.

26. En relación con la alegada afectación del derecho a la valoración conjunta y razonada de la prueba, en el fundamento sexto de la sentencia casatoria, en el que se analizó la infracción normativa referida a los incisos 5 y 3 del artículo 139 de la Constitución, examinando la valoración que de la prueba actuada en el proceso subyacente efectuó el *ad quem*, tal como se ve del numeral 6.5, los jueces supremos se persuadieron de que dicho órgano revisor sí “se pronunció respecto de los medios probatorios aportados tanto por el Banco Wiese durante el procedimiento de fiscalización, así como sobre aquellos obtenidos por la Administración Tributaria como consecuencia del cruce de información realizado a los supuestos proveedores de oro, basada en su facultad de fiscalización”; y citaron, además, en el numeral 6.6, el análisis efectuado sobre los demás medios probatorios actuados.
27. Asimismo, en los numerales 6.8 y 6.9 se precisa que la sala de mérito, tras valorar la prueba actuada, concluyó que los elementos aportados por el banco demandante “no fueron determinantes – suficientes – para generarle convicción respecto de la realidad de las operaciones de compraventa ni para desvirtuar los ofrecidos por la administración”; en ese orden de ideas,



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

en el numeral 6.10 concluyó que sí se valoró toda la prueba actuada durante la etapa de fiscalización, y se persuadieron de que las operaciones de compraventa de oro declaradas por el banco no eran reales; se agrega, asimismo, en el numeral 6.11, que no se observó una valoración aislada de cada medio probatorio, sino más bien una valoración conjunta de todos ellos.

28. Siendo ello así y teniendo en cuenta que, conforme al artículo 197 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente a los procesos contencioso-administrativos y a los procesos constitucionales, los jueces valoran todos los medios probatorios en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada, pero en la resolución “solo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión“, en el caso de autos, el hecho de que los jueces de mérito del proceso subyacente no mencionaran expresamente algunos medios probatorios, no evidencia por sí mismo una manifiesta vulneración del derecho a la prueba. Sin perjuicio de ello, cabe anotar que el informe jurídico referido por el recurrente como no valorado adecuadamente data del 20 de julio de 2017 (f. 1245 – Tomo I -3), en tanto que la sentencia casatoria cuestionada fue expedida el 4 de julio del mismo año.
29. En cuanto a la alegada contravención a los principios de predictibilidad, seguridad jurídica y buena fe, así como del derecho a la igualdad ante la ley, que se funda en que la Corte Suprema no tuvo en consideración que el Tribunal Fiscal, pese a haber reconocido las operaciones de compraventa de oro en las que participó el banco como parte de la cadena de comercialización, al igual que Emmanuel Horowitz E.I.R.L. como exportadora; años después declaró que dichas operaciones eran simuladas y que, por tanto, la recurrente no tiene derecho al crédito fiscal, los jueces demandados, al pronunciarse sobre la infracción normativa referida al principio de predictibilidad, tras hacer un análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal 1081-2-200883, encontraron que la misma no emitió pronunciamiento sobre el fondo del asunto, tal como se ve de lo señalado en los numerales 9.3 y 9.4 de la sentencia casatoria. Por otro lado, respecto a la invocada Resolución del Tribunal Fiscal 09779-5-2011, luego de analizar su contenido, en el numeral 9.6 de la sentencia cuestionada se concluyó que si bien dicho tribunal administrativo citó el proceso penal en el cual se dispuso no haber mérito para pasar a juicio oral por el delito de defraudación tributaria contra el representante de la empresa Emanuel Horowitz E.I.R.L., no se encontró que en dicha resolución administrativa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

“se haya acreditado la realidad de las operaciones de compraventa de oro” a que se refiere el proceso subyacente. Así pues, en el numeral 9.7 de dicha casación, los jueces supremos concluyeron lo siguiente:

En consecuencia, al no haberse emitido pronunciamiento en las Resoluciones N° 1081-2-2008 y 9779-5-2011 respecto de la realidad de las operaciones de compra y venta de oro **que son materia de análisis en el presente proceso**, no se advierte que el Tribunal Fiscal, en cumplimiento del principio de predictibilidad, tuviera que resolver teniendo por reales las operaciones de compraventa de oro efectuadas por el Banco Wiese durante los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998), en tanto lo expuesto en tales resoluciones administrativas no podía constituir una expectativa legítima para los administrados, sobre el resultado del actual proceso, por los motivos ya expuestos [...].

30. Se puede apreciar, de lo expuesto, que la resolución materia de cuestionamiento sí expresó las razones por las que no encontró una contravención al principio de predictibilidad en lo resuelto por los jueces del mérito del proceso subyacente, quienes para el efecto valoraron las propias resoluciones administrativas invocadas, por lo que tampoco se advierte una manifiesta contravención al principio de seguridad jurídica.
31. Respecto a la alegada afectación del principio de legalidad, la entidad bancaria demandante aduce que ello se produjo por indicarse que se encontraba obligada a registrar sus operaciones de compraventa de oro en un kárDEX, cuando en aplicación de la Ley del Sistema Financiero, esto no era lo que correspondía. Este argumento fue analizado en el fundamento 10 de la resolución cuestionada, en el que se pronunció sobre la argüida infracción normativa por inaplicación del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y la de la Ley 26702. En dicho fundamento, los jueces demandados analizaron e interpretaron ambas disposiciones normativas a la luz de los hechos y la situación concreta de la recurrente, y teniendo en cuenta, además, el principio de especialidad; así, en el numeral 10.6 precisaron que, al versar el caso en discusión sobre una deuda tributaria atribuida al Banco Wiese, cuyo objeto es determinar si tenía derecho a utilizar el crédito fiscal, o no, correspondía aplicar las reglas establecidas en las normas del sistema tributario nacional. Así, en el numeral 10.8 se precisó que siendo la demandante una entidad financiera creada bajo la forma jurídica de una sociedad anónima, conforme lo dispone la Ley 26702, en virtud del artículo 14 del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, era contribuyente de dicho impuesto y sus



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

operaciones estaban gravadas, “encontrándose sujeto no solo al pago del impuesto sino a todo lo regulado en el referido texto normativo en cuanto le fuera aplicable”. De este modo, luego de analizar, en el numeral 10.9 de la casación, los artículos 65 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y 35 de su reglamento, en el numeral 10.10 de la misma los jueces demandados concluyeron que el Banco Wiese se encontraba obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos “o para este caso *kardex* valorizado”, teniendo en cuenta los ingresos brutos que tuvo los años 1996 y 1997; en tanto que, en los numerales 10.14 al 10.16, se desarrollan las razones por las que consideraron que la ley del sistema financiero, al establecer el oro como divisa, se refiere al oro refinado de pureza certificada no inferior a 995/1000 “teniendo este la calidad de activo de reserva internacional”, y no al oro que es objeto de compra y venta por parte de las entidades financieras, que es parte de una actividad económica regulada por normas tributarias, “encontrándose obligado, para efectos tributarios, a registrar dichas operaciones en el *kardex* valorizado”, según se concluye en el numeral 10.15 de la casación.

32. Lo expuesto en el fundamento *supra* permite concluir que los jueces demandados justificaron fáctica y jurídicamente por qué consideraron que el banco se encontraba obligado a registrar sus operaciones en un *kardex*, para lo cual efectuaron una interpretación de las disposiciones referidas *supra*, para finalmente decidir la que, según el caso concreto, resultaba aplicable. No se advierte, pues, una afectación del principio de legalidad; por el contrario, de los fundamentos que sirven de sustento a la demanda en este extremo, se hace evidente que en realidad lo que se busca es cuestionar dicha interpretación legal, por no haber sido favorable al recurrente.
33. En lo que concierne a que los jueces demandados no habrían tenido en cuenta que el Tribunal Fiscal no se había pronunciado sobre todas las observaciones formuladas en su recurso de apelación presentado en la vía administrativa, dicho argumento fue analizado en el fundamento quinto de la sentencia casatoria cuestionada, en el que se examinó la infracción normativa del artículo 139, inciso 5 de la Constitución; que se fundó, precisamente en la falta de pronunciamiento sobre todas las observaciones de su apelación en sede administrativa. En dicho fundamento, los jueces supremos demandados analizaron los argumentos y análisis efectuados por las sentencias de mérito del proceso subyacente respecto a lo actuado en sede administrativa, y encontraron que, contrariamente a lo afirmado por



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

el recurrente, el Tribunal Fiscal sí se pronunció sobre los argumentos de la apelación y demás observaciones, según se puede apreciar de lo expresado en los numerales 5.5.3 a 5.7. Así pues, en el numeral 5.9 concluyó que

[...] de la revisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14935-5-2013, cuyos argumentos se encuentran tematizados en la presente resolución, se observa que se emitió pronunciamiento sobre todos los aspectos impugnados por el banco, así como respecto de los demás puntos observados por la Administración Tributaria y no impugnados por la apelante, que fueron necesarios para determinar la naturaleza de las operaciones de compra y venta de oro efectuadas por el Banco Wiese [...] el Tribunal Fiscal se pronunció sobre todos los argumentos del recurso de apelación presentado en sede administrativa, y desestimó totalmente sus cuestionamientos, habiéndose producido así una relación directa entre lo impugnado por Scotiabank y lo resuelto por el órgano administrativo.

34. La resolución judicial materia de cuestionamiento, entonces, al pronunciarse sobre las infracciones normativas denunciadas por el recurrente en su recurso de casación, justificó fáctica y jurídicamente por qué, a su consideración, las mismas no resultaban amparables. Por el contrario, de los argumentos que sirven de sustento a la demanda de amparo se puede apreciar que con ella lo que se pretende es cuestionar la interpretación y aplicación de normas de rango legal efectuados por los jueces demandados, así como la valoración probatoria y el criterio jurisdiccional asumido en relación con el fondo de la controversia discutida en el proceso subyacente, lo que no se condice con los fines del proceso de amparo.
35. En relación con la alegada vulneración del derecho a la igualdad, la recurrente no ha propuesto un término de válido de comparación, y basa la lesión de este derecho en los mismos argumentos que sustentaron la antes referida contravención al principio de predictibilidad, que ya fue analizada en los fundamentos 29 y 30, *supra*.
36. Finamente, tampoco se advierte la afectación del derecho a la propiedad, pues los argumentos vertidos por el actor en el sentido de que se le estaría cobrando por obligaciones tributarias que no tiene, guardan relación con el fondo de la controversia discutida en el proceso subyacente, y que fueron desestimados por los jueces demandados.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

37. Siendo ello así y no habiéndose acreditado la afectación del contenido constitucionalmente protegido de ninguno de los derechos invocados, la pretensión debe desestimarse.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

**HA RESUELTO**

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARAVIA  
PACHECO ZERGA  
GUTIÉRREZ TICSE  
MONTEAGUDO VALDEZ  
OCHOA CARDICH  
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

**PONENTE MONTEAGUDO VALDEZ**



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

### VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO DOMÍNGUEZ HARO

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas, emito el presente voto singular, pues, a mi juicio, la demanda resulta fundada. Justifico mi posición en los siguientes fundamentos:

#### §1. Sobre el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales

1. Ampliamente desarrollado, tanto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como en la doctrina, el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales representa uno de los pilares fundamentales de un Estado Constitucional de Derecho y, aunque pueda sonar repetitivo, nunca resultará innecesario que a través de cualquier medio se afiance el cabal cumplimiento de este derecho, sin el cual las resoluciones de cualquier órgano – no solamente judiciales – resultarían vacías, simples líneas orientadas a extinguirse, a perecer.
2. El Tribunal Constitucional, en diversas sentencias, como la recaída en el Expediente 1480-2006-AA/TC, ha dado luces conceptuales sobre este derecho:

“(…) El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, (…) deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios”.

3. Y prosigue, acerca del análisis constitucional a realizarse en una resolución judicial donde se impugne la vulneración al derecho a la debida motivación:

“(…) el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo** donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.” (el resaltado es nuestro).

4. De lo citado hay que entender que el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales obliga a los jueces a motivar sus resoluciones tanto en la razón (juicio interno) como en su contrastación con los hechos y los diversos cuerpos normativos existentes. En ese sentido, la sentencia emitida en el Expediente 01744-2005-PA/TC, ha desarrollado y delimitado el contenido constitucionalmente protegido de este derecho, explicando aquellos vicios que se podrían presentar al motivar de manera indebida una resolución. Así tenemos:

- I) **Inexistencia de motivación o motivación aparente:** Se presenta cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión.
- II) **Falta de motivación interna del razonamiento:** Se trata de los llamados defectos internos de motivación y se pueden presentar en una doble dimensión, *i) invalidez de una inferencia*, e *ii) incoherencia narrativa*, por la primera existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece, es decir que la conclusión a la que se ha arribado no se condice o no resulta lógica a partir de las premisas que se han desarrollado y; la segunda, se presenta cuando no existe coherencia narrativa en el desarrollo de los fundamentos.
- III) **Deficiencias en la motivación externa:** Se presenta cuando hay vicios en la justificación de las premisas, cuando estas no han sido confrontadas respecto de su validez fáctica o jurídica. Esto ocurre por lo general en aquellos casos donde suele presentarse problemas de pruebas o de interpretación de disposiciones normativas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

- IV) **La motivación insuficiente:** Este vicio se presenta, tal como lo desarrolla la sentencia citada, cuando no existe un mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Existirá insuficiencia de motivación cuando la ausencia de argumentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.
- V) **La motivación sustancialmente incongruente:** Existen dos formas, *i) incongruencia activa*, que se presentará cuando no se resuelvan las pretensiones de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, y existan desviaciones que modifiquen o alteren el debate procesal y; *ii) incongruencia omisiva*, cuando el juez no se ha pronunciado sobre todas las pretensiones esgrimidas por el demandante, omitiendo dar respuesta – y motivar – una o más de las pretensiones.
- VI) **Motivaciones calificadas:** Obliga a los jueces a motivar de manera especial, aquellas resoluciones que vayan a afectar de manera directa derechos o principios fundamentales, como el de la libertad o la propiedad.
5. De igual forma, sobre el derecho a la debida motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha señalado en múltiples ocasiones que esta es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión y que implica una exposición racional de los motivos que llevan al juzgador a tomar una decisión (Caso Cordero Bernal vs. Perú).
6. En la misma línea de ideas, también se ha pronunciado la referida Corte, respecto al carácter inescindible de la debida motivación de las resoluciones judiciales, señalando que el deber de la motivación es una de las “debidas garantías” incluidas en el artículo 8.1 para salvaguardar el derecho a un debido proceso, garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y **otorga credibilidad a las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática**” (resaltado nuestro). (Caso Zegarra Marín vs. Perú)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

## §2. Sobre la garantía de la Cosa Juzgada

7. Mediante el derecho a que se respete una resolución que ha adquirido la autoridad de cosa juzgada se garantiza el derecho de todo justiciable, en primer lugar, a que las resoluciones que hayan puesto fin al proceso judicial no puedan ser recurridas mediante medios impugnatorios, ya sea porque estos han sido agotados o porque ha transcurrido el plazo para impugnarlas; y, en segundo lugar, a que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición, no pueda ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el que se dictó (cfr. Sentencia recaída en el Expediente 04587-2004-PA, fundamento 38).
8. De igual forma, el respeto a la cosa juzgada permite que lo ya resuelto no sea desconocido en una resolución posterior, aun cuando a juicio de quienes emane esta nueva resolución, la decisión inicial no se ajustase a la realidad. Tampoco puede ser desconocida por ninguna autoridad judicial, aunque esta fuera una instancia superior, siempre que haya adquirido el carácter de firme. Se ha dicho, que cualquier clase de alteración a este principio importaría una afectación del núcleo esencial del derecho. (cfr. Sentencia emitida en el Expediente 00766-2020-PA/TC).
9. Por el principio a la cosa juzgada, entonces, aquellas resoluciones que obtengan la calidad de firme dentro de un proceso, con las garantías adecuadas, y cuando se haya convalidado su calidad de firme, no podrán ser objetadas por el mismo Tribunal que expidió la decisión, ni tampoco por otros tribunales u órganos.

## §3. Sobre el derecho a la prueba

10. En anteriores resoluciones el Tribunal Constitucional ha tenido ya oportunidad de pronunciarse sobre el derecho a la prueba, delimitando su contenido constitucionalmente protegido. Al respecto se ha dicho:

Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios; a que éstos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

anticipada de los medios probatorios, y que éstos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tenga en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado (Cfr. sentencia emitida en el Expediente 06712-2005-HC/TC, fundamento 15).

11. Así, por el ejercicio de este derecho los ciudadanos están facultados no solo para ofrecer medios probatorios en el proceso, sino que, además, el órgano jurisdiccional está en la obligación de admitirlos, según la pertinencia del caso, – o de rechazarlos, por lo que, deberá esta decisión estar debidamente motivada –, así como de actuar y valorar estos medios. Cualquier actuación contraria constituiría una manifiesta vulneración a este derecho.
12. Y al respecto de la valoración de la prueba, en el fundamento 5 de la Sentencia emitida en el Expediente 02126-2013-PA, el Tribunal Constitucional señaló:

“Que en lo que respecta a la posición *iusfundamental* relativa a que los medios de prueba sean valorados de manera adecuada, el Tribunal ha individualizado en él una doble exigencia: “... en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; [y] en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con criterios objetivos y razonables” [STC 4831-2005-PHC/TC Fund. Jur. 8]. Su contenido constitucionalmente protegido, así, queda circunscrito a asegurar que los medios de prueba admitidos sean *valorados* por el juez bajo criterios objetivos, en tanto que la *corrección* de dicha valoración queda sujeta, *prima facie*, a control a través de los medios impugnatorios que la ley procesal específica pueda establecer. Corrección, a estos efectos, no significa que la valoración no esté libre de errores, pues al fin y al cabo se trata de un acto de la justicia humana; sólo que ella no sea patentemente extravagante o manifiestamente inconstitucional.”



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

### §4. Análisis del caso en concreto

13. El demandante alega la existencia de un vicio de motivación aparente, incurrida por la Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, al emitir la Casación 9261-2016 Lima, de fecha 4 de julio de 2017, pues, en dicha Casación se indica que la Sunat sí revisó las 865 operaciones de compra y venta de oro, sin más argumento que la remisión a unos cuadros obrantes en el expediente subyacente. Alega, el banco recurrente, que dicha afirmación es falsa, pues no encuentra respaldo alguno, ya que, lo único que existía en el expediente judicial subyacente y que le sirvió de “sustento”, a la referida Sala, para señalar que se analizó dicho número de operaciones, eran unos cuadros proporcionados por la Sunat, los cuales "copió y pegó" en la Casación cuestionada. El banco recurrente indica que la Sunat sólo habría analizado 15 operaciones y que, en virtud de estas, desconoció la integridad de las operaciones de comercialización de oro, es decir, las 850 operaciones restantes.
14. Si el pago del IGV, así como la utilización del crédito fiscal, dependen de que las operaciones de compra venta de oro, efectivamente, se hayan realizado; entonces, para afirmar que dichas operaciones fueron irreales o inexistentes, resultaba necesario que la Sunat haya realizado una verificación pormenorizada de las 865 operaciones de compra y venta de oro.
15. En tal sentido, si en el presente caso sólo se revisaron 15 operaciones, la Sunat, el Tribunal Fiscal y la Sala Suprema emplazada no pueden inferir que, por extensión, las 850 operaciones restantes son igualmente inexistentes. Por el contrario, se deben expresar de manera individualizada las razones que lleven a determinar que cada una de las operaciones son irreales, de lo contrario estaríamos, solo por esta razón, frente a una motivación insuficiente y aparente.
16. Así pues, que la Sala Suprema emplazada tan solo haya hecho referencia a los cuadros proporcionados por la Sunat, reproduciéndolos en la Casación cuestionada y sin analizar de manera individual la existencia o inexistencia de cada una de las operaciones, demostrarían vicios de motivación plausibles de control constitucional, pues, sólo analizando las 865 operaciones se podría determinar lo irreal de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

totalidad de las operaciones de compra venta de oro, tal como ha sostenido la Sunat y el Tribunal Fiscal.

17. De lo resuelto por la Sala Suprema demandada, respecto de los cuadros presentados por la Sunat, se advierte en el Punto 7.24 de la Casación cuestionada (Pag. 90):

“Ante lo expuesto, debe señalarse que, de la revisión del expediente administrativo, se observa que de los folios treinta y seis mil setecientos sesenta y cuatro a treinta y seis mil setecientos setenta y nueve, del tomo sesenta y cinco, obran una serie de cuadros efectuados por la Administración Tributaria en los cuales se detallaron todas las operaciones realizadas por el Banco Wiese con sus presuntos proveedores, contrastándose con los documentos presentados por el Banco y los exigidos a los proveedores (...)

Los cuadros antes referidos son los siguientes: (...)

18. Luego de esto, tal como se aprecia de la Casación 9261-2016 Lima, se pasa a copiar, del expediente administrativo en 29 páginas, los cuadros que contendrían el ***total de oro refinado adquirido***, precisando las personas naturales y/o jurídicas de las que provendría, denotándose tan solo números de facturas, fechas, peso en gramos, ley (%), precio de venta, folios, número de guía (según el comprobante de pago y según bóveda de ingreso a la bóveda del Banco Wiese). De la lectura de estos cuadros, no se puede advertir mayor información respecto a la veracidad o falsedad de las operaciones.
19. Luego la referida Casación argumenta lo siguiente:

“7.26 Del detalle antes descrito se advierte que la Administración Tributaria cumplió con analizar las ochocientas veintiocho operaciones de venta de oro efectuadas por parte de los presuntos proveedores al Banco Wiese, detallando en los cuadros antes referidos, no solo al proveedor con el que se celebró cada operación, sino también el número de cada factura, la fecha de venta del bien, el peso declarado, la ley del oro materia de venta, el folio en donde obra cada comprobante de pago, y el número de guía de ingreso a bóveda; precisándose que el análisis de las pruebas ha sido realizado respecto de la actuación del banco sobre la compra del oro, así como de los proveedores y compradores de oro.

7.27 En consecuencia, el argumento del accionante referido a que solo se habrían analizado quince operaciones, y no la totalidad de



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**



EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

ellas, y que de su análisis habría concluido que todas las efectuadas por sus proveedores eran no reales; no corresponde ser amparado, en tanto ha quedado corroborado que se cumplió con evaluar no solo a los presuntos proveedores, sino también todas las operaciones celebradas con estos, así como los documentos contables presentados durante el procedimiento de fiscalización, entre otros aspectos.”

20. De lo expuesto podemos observar que, para resolver la impugnación del banco demandante acerca de que no se habrían analizado el total de las operaciones de compra venta de oro, la Sala Suprema emplazada se ha remitido a los cuadros elaborados por la Sunat (parte del proceso subyacente), no obstante, una lectura de estos cuadros no permite concluir la irrealidad de las mencionadas operaciones y era, pues, deber de la referida Sala desarrollar los argumentos que lleven a demostrar por qué el contenido descrito en los referidos cuadros se encuentra justificado, es decir, no basta con la sola referencia a los cuadros, sino, se debió realizar el análisis de cada una de las operaciones para demostrar si lo descrito en los cuadros resulta válido, ya que, tal como se ha expresado en la audiencia pública del presente caso (ante el Tribunal Constitucional) la Sunat habría encontrado inconsistencias, por ejemplo, en las guías de remisión. En otras palabras, se debió analizar si las operaciones contenidas en dichos cuadros se encuentran justificadas jurídica y fácticamente, pues, su sola transcripción importa una motivación insuficiente y aparente.
21. Lo importante no es determinar si los cuadros contienen o no información, es decir, si la Sunat tenía la información acerca de la totalidad de las transacciones realizadas; sino, lo realmente importante es cómo esta información y su análisis permiten arribar a lo concluido. Es esto lo que se debe justificar, de lo contrario lo único que demuestran los cuadros es que hubo un acopio de datos acerca de las transacciones realizadas por el banco, pero lo que se impugna no es la existencia o no de la información, sino el análisis de esta, análisis que nos permita llegar a la conclusión de que las operaciones de oro no existieron, tal como lo sostiene la Sala Suprema emplazada. De lo contrario, bajo la misma lógica de la motivación insuficiente y aparente, se podría argumentar que el solo hecho de que esta información exista, envuelve con un halo de verosimilitud las transacciones realizadas por el banco. No se trata de demostrar que la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

Sunat conocía, tenía o se agenció de los datos de la totalidad de las operaciones, sino que esta información se base en un análisis adecuado y suficiente para concluir que las operaciones eran irreales.

22. El análisis de la totalidad de las operaciones de compra venta de oro no se acredita con la simple remisión a unos cuadros con las características antes descritas. No hay, por tanto, análisis alguno en la simple determinación de la existencia de estos cuadros, habiéndose vulnerado por ello el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales del amparista.
23. Respecto de la vulneración al derecho a la cosa juzgada, ha manifestado el amparista, que ni la Corte Suprema ni las anteriores instancias constitucionales habrían tomado en cuenta una decisión penal sobre el mismo hecho materia de análisis, donde se determinó, mediante una pericia, que las operaciones de oro eran reales y que, en consecuencia, no hay responsabilidad penal. Alega, el demandante, que el hecho de que la Corte Suprema haya avalado con su decisión la conclusión de la Sunat y del Tribunal Fiscal, aun cuando una sentencia firme habría reconocido la realidad de las transacciones, va en contra del principio de cosa juzgada, por el cual ninguna instancia o juez puede tomar decisión distinta a la ya emitida por otros juzgadores, pues de hacerlo violaría el principio de seguridad jurídica; y permitiría que los ciudadanos sean condenados o declarados responsables de forma indeterminada e infinita.
24. Las decisiones a las que el Banco hace referencia son la Resolución 1025, de fecha 26 noviembre de 2007<sup>1</sup>, emitida por la Sala Penal Nacional, en un proceso penal sobre defraudación tributaria y otros contra los representantes del banco y sus exportadores de oro; y el R.N. N° 3970-2008 LIMA, de fecha 11 de marzo de 2009<sup>2</sup>, emitido por la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia. En la referida Resolución 1025, se expresó:

“**SEGUNDO:** corresponde a la Sala Penal, previo juzgamiento de los acusados, pronunciarse respecto a los pedidos de sobreseimiento, en el sentido que la imputación común contra estos procesados es

---

<sup>1</sup> Foja 625.

<sup>2</sup> Foja 699.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

haber participado en la formación de una compleja cadena de comercialización de oro en el país, construyendo por medio de testaferros un número importante de empresas, cuya razón social fue utilizada, por un lado, para formalizar operaciones de compra de oro de contrabando, y, por otro, **para alargar la cadena de comercialización a través de operaciones de compra y venta ficticias que incrementaban el crédito fiscal de manera indebida, incrementando a su vez el saldo a favor por concepto de IGV al que finalmente se acogían las empresas exportadoras de oro;** en este caso: Engelhard Perú S.A. , Princenton Dover, Alloy Trading S.A., Emanuel Horowitz EIRL y PANEXIN S.A. **TERCERO:** (...) se atribuye a Jaime Alberto Agustín Gálvez Villarroel y Jaime José Gálvez Salcedo, (...), Gerente General y Gerente de Comercialización de la Empresa Engelhard Perú S.A., respectivamente, haber obtenido en forma indebida el derecho a devolución de saldo a favor del exportador, durante el periodo fiscal 1998 (...) **aparentando ventas y compras de oro dentro de la cadena de comercialización** que con ese propósito se formó, logrando formalizar de ese modo la transferencia del impuesto general a las ventas del exportador. **CUARTO:** (...) la empresa representada por estos encausados resultó siendo el eslabón de dicha cadena, al haber sido la empresa que obtuvo la devolución del saldo a favor del exportador por concepto del IGV pagado a su proveedor directo; (...) la intervención de ambos fue absolutamente legal, ya que **se adquirió el producto de empresas formalmente constituidas e inscritas en el registro de SUNAT como contribuyentes y las exportaciones de oro declaradas efectivamente se produjeron; asimismo según la pericia judicial (...) tales operaciones estaban debidamente registradas en sus libros contables, habiéndose acreditado también el pago que efectuaron a sus proveedores directos por concepto de IGV; por tanto, no existió simulación alguna en esta operación, justificándose la devolución producida por dicho concepto (...).** **QUINTO:** Que lo mismo ocurre con el procesado Gonzalo de Cossio de Asin (...), en su calidad de Gerente General de la Empresa Princenton Dover Corp – Sucursal del Perú, accionista y director de la empresa Alloy Tradin SA, y representante legal de la empresa Emmanuel Horowitz EIRL, todas ellas exportadoras de oro, a quien también se le imputa que, entre los años 1997 y mil novecientos noventa y nueve, se acogió indebidamente a este beneficio fiscal, habiéndose comprobado por parte de la administración tributaria, que dentro de la cadena de comercialización del oro que exportaron, se expidieron comprobantes de pago por operaciones no reales que incrementaron el crédito fiscal y con él el saldo a favor del exportador que reconoció la SUNAT a favor de estas empresas. Al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

respecto, igual que en el caso anterior, **la pericia contable practicada (...) en la empresa Princenton Dover Corp – Sucursal Perú y Emmanuel Horowitz EIRL (...) concluye que sus compras en el país están debidamente acreditadas** con las respectivas facturas, que asimismo cumplió con los requisitos formales y disposiciones legales correspondientes para exigir el crédito fiscal, lo que fue verificado por la administración tributaria antes de proceder a la devolución del saldo a favor del exportador, pericia que ha sido ratificada a fojas 10590 (...). **SEXTO:** Que, en igual situación procesal se encuentran los inculpados María del Pilar Vigil Maggiolo y Manchego Medina Alberto Florencio (...), a quienes se les imputa que como jefe del área de comercialización de la División Central de Finanzas y Jefe de la Sección Técnica del área de Comercialización del Banco Wiese LTDO, respectivamente, habrían formado parte de la organización dirigida por Becerra Díaz, interviniendo para formalizar la compra del oro que más tarde era vendido para su exportación a la Empresa Princenton Dover Corp Sucursal Perú. En ese caso también el representante del Ministerio Público, Inicialmente formuló acusación, sin fundamentación alguna, para luego, en el dictamen aclaratorio antes glosado, solicitar el archivamiento del proceso en lo que a ellos concierne. (...) al respecto las diligencias actuadas tanto a nivel preliminar como judicial no aportan medio probatorio alguno que acredite su participación dolosa en estos hechos o que conociera de la suplantación de identidades en los proveedores, del contrabando, o de las facturas falsas, lo que han negado desde el inicio de la investigación (...). [A]sí, se tiene que ninguno de sus coprocesados, sea a nivel preliminar, como judicial (...) los han sindicado como parte de las irregularidades en la comercialización de oro, tan solo han descrito el procedimiento que siguieron algunos de ellos al apersonarse – solos o a indicación de otras personas – a las instalaciones del Banco Wiese como parte del trámite de la comercialización de oro, ya sea como proveedores, como en el caso de los compradores, quienes realizaban la adquisición a través de la entidad financiera. (...)” (el resaltado es nuestro).

25. Por su parte, la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia, mediante R.N. N° 3970-2008 LIMA, de fecha 11 de marzo de 2009<sup>3</sup>, expresó:

“**CONSIDERANDO: Primero:** Que el señor Procurador Público Ad-Hoc en su recurso (...) señala (...) que Engelhard Perú Sociedad

---

<sup>3</sup> Foja 699.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

Anónima no pudo adquirir el oro consignado en los comprobantes que sustentan su solicitud de devolución por el ejercicio de mil novecientos noventa y ocho, por cuanto **no se produjeron transferencias físicas de dicho metal en los volúmenes y montos consignados** en éstos y que le fueron emitidos por sus proveedores directos, **existiendo únicamente entrega de documentación; que no se ha acreditado la adquisición efectiva de oro sino una simulación de su compra venta, para lo cual se creó empresas para formalizar la transferencia**, agrega que los pagos mediante cheques no pueden ser utilizados para convalidar operaciones inexistentes (...). **Quinto:** Ahora bien al encausado De Cossio De Asin se le imputa que en su calidad de Gerente General de la Empresa Princenton Dover Corp-Sucursal Perú, accionista y director de la empresa Alloy Tradin Sociedad Anónima y representante legal de la empresa Emanuel Horowitz Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, todas exportadoras de oro, entre los años mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y nueve se acogió indebidamente al beneficio fiscal de devolución de saldo a favor del exportador otorgado por Sunat, **valiéndose de comprobantes de pago por operaciones no reales que incrementaron el crédito fiscal;** que frente a tal imputación obra **la pericia contable de oficio de fojas cuatro mil ochenta y tres debidamente ratificada que concluye que la adquisición, transformación y venta de oro efectuadas por las empresas Emmanuel Horowitz Empresa Individual de Responsabilidad Limitada y Princenton Dover Corp Sucursal Perú, corresponden a negocios fehacientes y se reconocen como válidas y ciertas las operaciones contables,** así como los comprobantes de pago que las sustentan y que el crédito fiscal por el que las mencionadas empresas solicitaron su devolución por concepto de saldo a favor del exportador que fueron efectivamente pagados en sus adquisiciones. (...)" (el resaltado es nuestro).

26. En relación a estas resoluciones, la Sala Suprema emplazada con el presente proceso de amparo refirió en su fundamento 8.10 que:

“(...) del estudio de autos se observa, en primer lugar, que tanto la Sala Penal Nacional como la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema, al momento de expedir las resoluciones materia de análisis, **no emitieron pronunciamiento respecto de la materialidad o naturaleza de las operaciones de compraventa de oro** que son objeto de análisis en este caso, **es decir, en ningún extremo han declarado que las operaciones de compra y venta sean reales** (procesalmente probados) o no”. (resaltado nuestro)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

27. De lo citado, sin embargo, queda demostrado que las resoluciones judiciales penales sí se pronunciaron acerca de la realidad de las operaciones, ya que la Resolución 1025, de fecha 26 noviembre de 2007<sup>4</sup>, emitida por la Sala Penal Nacional, determinó, respecto de las exportaciones de oro, que “las exportaciones de oro declaradas efectivamente se produjeron; asimismo según la pericia judicial (...) tales operaciones estaban debidamente registradas (...), habiéndose acreditado también el pago (...) a sus proveedores directos por concepto de IGV; por tanto, no existió simulación alguna en esta operación” y que “la pericia contable practicada (...) en la empresa Princenton Dover Corp – Sucursal Perú y Emmanuel Horowitz EIRL (...) concluye que sus compras en el país están debidamente acreditadas”. A su turno, la R.N. N° 3970-2008 LIMA, de fecha 11 de marzo de 2009<sup>5</sup>, emitido por la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia determinó que “la pericia contable de oficio de fojas cuatro mil ochenta y tres debidamente ratificada que concluye que la **adquisición, transformación y venta de oro efectuadas** por las empresas Emmanuel Horowitz Empresa Individual de Responsabilidad Limitada y Princenton Dover Corp Sucursal Perú, corresponden a negocios fehacientes y se reconocen como válidas y ciertas las operaciones contables” (resaltado nuestro), es decir, las transacciones de oro son fehacientes en su adquisición, transformación, venta y exportación. En tal sentido, si del proceso penal contra las empresas exportadoras de oro involucradas y contra los representantes del banco recurrente se llega a la conclusión de que el oro, efectivamente, se adquirió y se exportó, entonces, ello implica que las operaciones de comercialización de oro, previas a la exportación, fueron reales, pues forman parte de la misma cadena de comercialización, máxime si en la referida R.N. N° 3970-2008 LIMA se determinó que “la **adquisición, transformación y venta de oro efectuadas** por las empresas Emmanuel Horowitz Empresa Individual de Responsabilidad Limitada y Princenton Dover Corp Sucursal Perú, corresponden a negocios fehacientes y se reconocen como válidas y ciertas las operaciones contables” (resaltado nuestro). A ello, habría que agregar que, tal como se advierte de lo transcrito, a los representantes del banco se les imputó que habrían formado parte de una organización interviniendo para formalizar la compra del oro que

---

<sup>4</sup> Foja 625.

<sup>5</sup> Foja 699.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

más tarde era vendido para su exportación; sin embargo, el Ministerio Público solicitó el archivamiento del proceso en lo que a ellos concierne.

28. Lo expresado en el fundamento anterior contradice lo expresado por la Sala Suprema emplazada con el presente proceso de amparo, quien alegó que las resoluciones emitidas en sede penal “no emitieron pronunciamiento respecto de la materialidad (...) de las operaciones de compra venta de oro”, es decir, “en ningún extremo han declarado que las operaciones de compra y venta sean reales”, por ende, no significarían una contravención al principio de cosa juzgada ya que estos actos de sobreseimiento no se habrían pronunciado sobre la realidad de las operaciones sino sobre la conveniencia o no de pasar a juicio oral. Además, respecto al argumento utilizado por la Administración Tributaria, quienes describían las citadas resoluciones penales como impasibles de ostentar la calidad de cosa juzgada, en cuanto se refieren a un acto de sobreseimiento y no una sentencia penal, debemos decir que la calidad de cosa juzgada no es una característica única de las sentencias judiciales, sino que también puede ser enarbolada por otro tipo de resoluciones, entre ellas el auto de sobreseimiento.
29. Cabe precisar también que, el proceso penal seguido contra los representantes del Banco recurrente y de las demás empresas exportadoras de oro, por los delitos de defraudación tributaria, se encuentra íntimamente ligado a la responsabilidad administrativo-tributaria, toda vez que para que se demuestre la responsabilidad penal es necesario demostrar que las operaciones fueron irreales (mismo objetivo que busca el procedimiento tributario). En consecuencia, de lo expresado supra se advierte una vulneración a la cosa juzgada.
30. El demandante, también, alega la vulneración del derecho a la prueba, puesto que la cuestionada Casación N° 9261-2016 Lima no habría tomado en cuenta las pericias realizadas en sede penal – las que sirvieron para emitir el auto de sobreseimiento – y que fueron presentadas en el proceso contencioso. De igual forma refiere que este derecho también se le vulneró porque no se valoró los oficios presentados por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS) respecto a la no obligación de parte del banco de llevar kardex, contrariamente al argumento fundamental de la Sunat de la



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

obligatoriedad del kardex para determinar la existencia de las operaciones de comercialización de oro.

31. En lo concerniente a las pericias realizadas en sede penal, las cuales fueron ofrecidas como medios de prueba en el proceso contencioso administrativo (proceso subyacente), sobre las que, según el amparista, no fueron tomadas en cuenta para emitir la decisión cuestionada, se evidencia que, efectivamente, no hubo valoración alguna sobre estas, ni siquiera para expresar por qué se estaban dejando de lado, o por qué no eran pertinentes en el proceso contencioso administrativo.
32. En lo concerniente a la obligación de llevar kardex, la emplazada con el presente amparo argumentó que, al tratarse de una deuda tributaria, le corresponde aplicar las reglas del Sistema Tributario Nacional, constituidas por el conjunto de normas establecidas en el Código Tributario, en su calidad de normas base del ordenamiento jurídico tributario, como son la Ley del Impuesto a Renta o la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otras vinculadas a la materia. La emplazada cita el artículo 14 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF, haciendo hincapié en quiénes son contribuyentes, resaltando a las personas jurídicas y las sociedades anónimas y concluye de ello que el Banco Wiese, al ser una entidad financiera, había sido creada bajo la forma jurídica de una sociedad anónima y, en ese sentido, en aplicación del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece que las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa, concluye que el banco estaba obligado a hacerlo de esta forma. En consecuencia, para la emplazada, en aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, correspondía que el Banco Wiese, al haber obtenido ingresos brutos anuales mayores a 1500 UIT, estaba obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos. De esa forma, determina que corresponde aplicar al Banco Wiese la norma tributaria de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, por lo que, estaba en la obligación de llevar kardex valorizado.
33. Luego se pasa a hacer un análisis respecto de la materialidad del oro, argumentando las razones por las que no corresponde que el oro comercializado por el Banco se tome como una divisa, –puesto que, si así fuese, el banco no estaría en la obligación de llevar un kardex contable– debido a que el mineral no cumpliría con los estándares de



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

pureza. Además, se señala que la determinación de oro como divisa no incluye a las operaciones de compra y venta de las entidades financieras, por lo que, deben ser reguladas por normas tributarias.

34. De lo anterior, podemos destacar dos cuestiones que se vinculan a los argumentos sobre las vulneraciones constitucionales, expresadas por el Banco, mediante su proceso de amparo. En primer lugar, la omisión de mencionar la opinión de la entidad especializada, como lo es la SBS y; en segundo lugar, que no se adjunta material probatorio ni se hace referencia incuestionable a las razones de que el oro comercializado por el banco no tuviera la pureza que le permitiera ser tratado como divisa.
35. Respecto al primer punto, se advierte que en ningún momento la Sala Suprema emplazada ha expresado por qué no habría de tomar en consideración lo dicho mediante Oficio 20165-2012-SBS, de fecha 13 de junio de 2012, Oficio 26795-2013-SBS, de fecha 24 de junio de 2013, o el Oficio 46876-2013-SBS, de fecha 29 de noviembre de 2013; oficios emitidos por la SBS, en la que, entre otras cosas, menciona que el oro en barras es tratado como una divisa y que las empresas del sistema financiero, que adquirieron dicho activo, deben considerarla como divisa, recalcando en más de un oficio que “sobre el particular el Glosario de Términos contenido en la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, al momento de definir “Commodities”, no establece distinciones entre lo que constituye el oro en barras o acuñado y el oro monetario, indicando de manera general que el tratamiento que corresponde al oro es el de una divisa”. De esta última cita, expresada en el Oficio 46876-2013-SBS, tenemos una total contradicción entre lo expresado por la Sala Suprema demandada y el ente especializado, la SBS. Tenemos de ello que, en primer lugar, se ha recaído en una indebida motivación de las resoluciones judiciales, puesto que en ningún momento se expresan los motivos por los que no resulta de recibo la opinión de la SBS. Y, en segundo lugar, se evidencia que, en ningún momento del análisis, se hace alguna somera referencia a estos oficios, por lo que, al haber sido presentados como medios probatorios de parte del Banco para coadyuvar a la resolución del conflicto, nos encontramos frente a una violación al derecho a la prueba, por no haber sido valorados por el órgano jurisdiccional.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

36. Asimismo, tampoco se ha expresado mediante qué documentos se demuestra los estándares de pureza del oro comercializado. En ese sentido, si el argumento de la Sala Suprema emplazada ha sido que el Banco tenía la obligación de llevar un kardex para contabilizar sus transacciones de oro, puesto que el oro comercializado no tenía la pureza necesaria para ser tratado como divisa, debió indicar de manera fehaciente cuál era la pureza de ese oro.
37. Otro de los argumentos, de la casación cuestionada, para concluir en la irrealidad de las operaciones, es que la sola participación, en las transacciones de oro, de personas naturales y jurídicas envueltas en minería ilegal constituye suficiente indicio, aunado a otros, para determinar la ilegalidad de las operaciones. No obstante, ninguna de las instancias del proceso contencioso administrativo, ha expresado la objetividad de estas afirmaciones, puesto que resulta obvio que para afirmar la presencia de ilícitos penales como es el delito de minería ilegal habría que remitir tal acusación a una sentencia penal y firme que haya demostrado esto, no siendo la vía contenciosa-administrativa la adecuada para determinarlo, y mucho menos la administrativa. De igual forma, no podemos esperar que el solo hecho de que existan proveedores o compradores de oro relacionados a la minería ilegal, sea argumento válido y suficiente para afirmar la inexistencia de las transacciones de oro, puesto que este hecho por sí solo, no demuestra el conocimiento del banco del origen de lo adquirido. Recordemos que las transacciones civiles, como la compra-venta, están vinculadas a una presunción de buena fe y legalidad posesoria.
38. En este punto, nuevamente nos encontramos frente a vicios de motivación, pues tales premisas no llevan a concluir, de manera rotunda, la inexistencia de las operaciones. Así, evaluando los argumentos de la demandada utilizados para justificar su decisión queda claro que tales premisas son insuficientes para concluir que las transacciones no existieron, máxime cuando las premisas utilizadas no son fehacientemente ciertas, pues habrá que demostrar que los referidos proveedores se habrían dedicado a la comercialización de oro de contrabando, la falsedad de las empresas, los testimonios de que los titulares de las empresas desconocían de la constitución de estas, o por ejemplo, cuando se habla de testaferros, tendríamos que preguntarnos (y estar en la capacidad de respondernos) si existen procesos que acrediten la simulación del acto jurídico. Hay que tener claro que no



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05178-2022-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

podemos llegar a conclusiones basándonos en premisas supuestas. Entonces, era obligación del juez no solamente evaluar la verosimilitud de los hechos expuestos por Sunat, sino, además, si es que los ha de tomar por ciertos, debe expresar en qué hechos o normas se basó para llegar a tal conclusión, expresándolo en su sentencia, pues esta es la materialización del discernimiento del juez, la concretización de su pensamiento.

Por estos fundamentos, mi voto es por:

Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse producido la vulneración de los derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, a la cosa juzgada y a la prueba; en consecuencia, **NULA** la Casación N° 9261-2016 Lima, de fecha 4 de julio de 2017 y **ORDENAR** que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República expida una nueva resolución, con arreglo a lo expresado en el presente voto.

S.

**DOMÍNGUEZ HARO**