



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 366/2020

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC

LIMA

COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de agosto de 2020, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez y Sardón de Taboada, sin la participación del Magistrado Espinosa-Saldaña Barrera por encontrarse con licencia el día de la audiencia pública, por razones de salud, pronuncia la siguiente sentencia.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Compañía Minera Ares SAC contra la resolución de fojas 801, de fecha 2 de abril de 2019, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima que, confirmando la apelada, declaró infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Mediante escrito de fecha 25 de mayo de 2015 (f. 190) y escrito de subsanación de fecha 9 de junio de 2015 (f. 243), la Compañía Minera Ares SAC, representada por su apoderado don Tomás Rivas Cruz, promovió demanda de amparo contra los jueces supremos integrantes de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. Solicita se declare la nulidad del auto calificadorio de fecha 15 de diciembre de 2014 (f. 181), recaída en la Casación 5267-2014-Lima, que declaró improcedente su recurso de casación interpuesto contra la sentencia de vista de fecha 26 de noviembre de 2013 (f. 111), expedida por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima que, a su vez, confirmó la sentencia de fecha 31 de enero de 2012 (f. 55), expedida por el Décimo Séptimo Juzgado Contencioso Administrativo Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada su demanda contencioso administrativa promovida contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Alega que estas violan sus derechos fundamentales a la prueba y a la debida motivación, y amenaza su derecho de propiedad.

Respecto a su derecho fundamental a la prueba, la recurrente alega que en su demanda subyacente ofreció como medio probatorio la realización de una pericia judicial; sin embargo, esta fue rechazada en forma arbitraria e incoherente. Asimismo, denuncia que se omitió ordenar una pericia judicial de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

oficio, en aplicación de la norma prevista en el artículo 194 del Código Procesal Civil.

En este extremo, señala que la Sunat le notificó la Resolución de Determinación 022-03-0007765 y la Resolución de Multa 022-02-0012109, imputándole reparos al impuesto a la renta del año 2000 porque había declarado mayores costos de venta. La diferencia entre los costos declarados y los costos reales generó un reparo de S/ 2'191,289.00. Indica que a dicho reparo tributario ha respondido que no existió una doble deducción de gastos, pues las cuestionadas cuentas 60, 61 y 72 sirven para realizar registros reflejos que no afectan la utilidad o resultado de cualquier periodo, pues se utilizan para registrar compras, mostrando el periplo de la erogación hasta su registro final en la cuenta que le corresponde ya sea que se trate de existencias, activo inmovilizado, entre otros. Este cuestionamiento fue invocado en su recurso de reclamación y, luego, en su recurso de apelación contra la denegatoria ficta del recurso de reclamación; sin embargo, el Tribunal Fiscal expidió la Resolución 06690-2-2010, confirmando el reparo imputado por la Sunat. Esta resolución administrativa ha sido impugnada en el proceso contencioso administrativo subyacente (Expediente 8536-2015).

Atendiendo a la complejidad técnica de la controversia, tanto en el procedimiento administrativo como en el proceso judicial ofreció un informe de auditoría elaborado el año 2003 por la firma Ernst & Young, el cual tuvo como finalidad acreditar que el costo de ventas no se incrementó artificialmente para reducir el monto a pagar por el impuesto a la renta del año 2000. Además, en el proceso judicial, ofreció otros dos informes de auditoría externa elaborados el año 2011, uno de la firma Ernst & Young y otro de la firma Pricewaterhouse Coopers, además de ofrecer como medio probatorio la realización de una pericia judicial

No obstante, aplicando el artículo 30 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584, el juzgado de primera instancia, en forma contradictoria, por un lado, rechazó la pericia judicial porque el proceso contencioso administrativo se limitaba a los medios probatorios actuados en el procedimiento administrativo – salvo que se trate de hechos nuevos, que no era el caso– y, por otro lado, admitió los informes de auditoría externa del año 2011, pese a que estos no habían sido actuados en el procedimiento administrativo. Así, al no haberse realizado la pericia judicial propuesta, se le negó la actuación de un medio probatorio técnico e imparcial, por lo que su demanda fue declarada infundada en primera y segunda instancia.

Indica que estas irregularidades fueron denunciadas en su recurso de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

casación; sin embargo, la motivación de la respuesta de la Sala Suprema demandada es inexistente o insuficiente, pues se limitó a concluir que el recurso de casación carecía de claridad y precisión. Además, solo señaló que la prueba de oficio se utiliza cuando los medios probatorios existentes no le causan convicción al juez, esto es, que si está convencido sobre los hechos a partir de la evidencia que obra en el expediente no requiere actuar prueba de oficio; también que en primera instancia se había valorado los medios probatorios aportados por ambas partes; y, por último, que la administración ha seguido un procedimiento adecuado.

Respecto a su derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales, la recurrente alega que en su recurso de casación denunció como infracción normativa la aplicación indebida de los artículos 1, 2, 3, 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como de los artículos 11 y 33 de su Reglamento, pues los órganos judiciales concluyeron que era imposible corregir errores, cuando esto no se encuentra prohibido ni por la ley, ni por los principios contables generales. Además, denunció también la indebida aplicación de los artículos 64 y siguientes del Código Tributario, toda vez que la Sunat no debió asumir que el registro de una compra en una cuenta refleja de gasto que no afecta el resultado debe ser considerado como gasto no deducible, más aun cuando se había demostrado mediante informes de auditoría que el registro de la compra en la cuenta refleja de gasto (61) fue efectuado de forma válida, al existir un efecto neutralizador en el mismo, al realizar el siguiente registro respectivo en la cuenta 72. Al respecto, la Sala Suprema demandada se limitó a señalar que el recurso de casación carecía de claridad y precisión. Sin embargo, la recurrente señala que sí cumplió con precisar las razones por las cuales denunció dichas infracciones normativas.

Mediante Resolución 2, de fecha 16 de junio de 2015 (f. 258), el Décimo Primer Jgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró improcedente la demanda, tras considerar que resolución judicial cuestionada contiene un pronunciamiento expreso con relación a lo sostenido en el recurso de casación.

Mediante Resolución 5, de fecha 20 de enero de 2016 (f. 403), la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró nula la Resolución 2 y ordenó se califique nuevamente la demanda, al considerar que las cuestiones invocadas por la amparista ameritaban ser analizadas en sede constitucional.

Admitida a trámite la demanda (f. 419), don Ángel Augusto Vivanco Ortiz, en su condición de procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

contestó la demanda sosteniendo que no existe acto del Tribunal Fiscal que vulnere algún derecho fundamental.

A su turno, don Ronald Eduardo Guzmán Álvarez, en su condición de Procurador Público de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, contestó la demanda (f. 494) solicitando que sea declarada improcedente o infundada, toda vez que se pretende cuestionar lo resuelto en sede casatoria, convirtiendo al amparo en una instancia más del proceso judicial.

También contestó la demanda don Óscar Rolando Lucas Asencios, en su condición de Procurador Público del Poder Judicial (f. 581), solicitando que sea declarada improcedente o infundada, toda vez que la resolución judicial cuestionada se pronunció sobre todas y cada una de las infracciones alegadas por la demandante.

Mediante sentencia de fecha 14 de junio de 2017 (f. 680), el Décimo Primer Jgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infundada la demanda, al considerar que la decisión de la Sala Suprema sobre la prueba se sustentó en su conducencia y utilidad, por lo que no resulta arbitraria. Asimismo, respecto a la motivación de la cuestionada resolución judicial, argumentó que esta ha analizado y respondido las causales invocadas por la recurrente.

Y mediante sentencia de vista de fecha 2 de abril de 2019 (f. 801), la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la apelada por similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda es que se declare la nulidad del auto calificadorio de fecha 15 de diciembre de 2014, emitido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. Se alega la vulneración de los derechos fundamentales a la prueba y a la debida motivación, y la amenaza de violación del derecho de propiedad.

Sobre el derecho fundamental a la prueba

2. Tal como lo señaló este Tribunal en la sentencia recaída en el Expediente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

010-2002-AI/TC, el derecho a la prueba forma parte de manera implícita del derecho a la tutela procesal efectiva; ello en la medida en que los justiciables están facultados para presentar todos los medios probatorios pertinentes, a fin de que puedan crear en el órgano jurisdiccional la convicción necesaria de que sus argumentos planteados son correctos. En tal sentido, este Tribunal ha delimitado el contenido del derecho a la prueba en estos términos:

“(…) Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios; a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios, y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tengan 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. Expediente 06712-2005-HC/TC, sentencia de fecha 17 de octubre de 2005, fundamento 15).

3. En el proceso civil, cabe señalar que conforme al artículo 188 del Código Procesal Civil, los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. En este mismo sentido, puede sostenerse que constituyen prueba las personas o cosas que demuestran la existencia o inexistencia de los hechos jurídicos controvertidos.
4. Siendo así, este Tribunal Constitucional advierte que lo planteado por la recurrente respecto al (i) rechazo de la pericia contable judicial que ofreció en su demanda, así como a la (ii) negativa a actuarla de oficio, no guardan relación con el derecho fundamental a la prueba. En efecto, la referida pericia contable judicial no estaba dirigida a probar ningún hecho distinto al que se pretendía probar con otros medios probatorios que también fueron ofrecidos y que sí fueron admitidos, como, por ejemplo, los tres informes elaborados por la empresa auditora Medina, Zaldívar, Paredes & Asociados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, firma miembro de Ernst & Young (cfr. escrito de demanda, parágrafo 6.7).
5. Así, puede compararse la finalidad de los medios probatorios propuestos por la recurrente en el proceso contencioso administrativo subyacente. En el caso de los tres informes mencionados *supra*, estos tenían por objeto acreditar “(…) que el costo de ventas deducido por ARES en la determinación del Impuesto a la renta del Ejercicio 2000 no ha sido sobrevaluado”. Y la pericia contable judicial tenía por objeto determinar



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

“(…) que el costo de ventas deducido por ARES en la determinación del Impuesto a la renta del Ejercicio 2000 no ha sido sobrevaluado”. Es decir, en ambos casos el objetivo probatorio era el mismo. De este contraste se puede concluir que la pericia contable judicial no era un medio probatorio necesario.

6. Por el contrario, lo que en realidad pretendía la recurrente a través de la pericia contable judicial –y por eso su insistencia en que se actuase, sea a pedido de parte o de oficio–, es que una pericia imparcial corroborase su pretensión procesal, lo cual resulta ser una distorsión de lo que debe entenderse por medio probatorio, toda vez que confunde la objetividad de la pericia con la imparcialidad del juicio. Dicho de otro modo, confunde probar con juzgar. Así, para la recurrente, el perito, subrogando al juez, iba a resolver la fundabilidad de su pretensión.
7. Asimismo, cabe precisar que la recurrente respecto al rechazo de la pericia contable judicial que ofreció en su demanda, alega que hubo una aplicación contradictoria del artículo 30 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 (Decreto Supremo 013-2008-JUS, actualmente derogado). En efecto, sostiene que si bien la citada norma restringe la actividad probatoria en el proceso contencioso administrativo a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo y por esta razón se rechazó la pericia contable judicial propuesta, el juzgado de primera instancia se apartó de dicho razonamiento y admitió los informes de auditoría externa del año 2011, pese a que estos no habían sido actuados en el procedimiento administrativo.
8. No obstante, aun cuando la recurrente denuncia una supuesta irregularidad en el rechazo de la pericia contable judicial, de autos no se desprende que la recurrente hubiese apelado la Resolución 3, de fecha 11 de agosto de 2011 (f. 49), que declaró improcedente la admisión de dicho medio probatorio. Por lo tanto, el agravio –de haber alguno– habría sido consentido por la recurrente.
9. Sin perjuicio de que la supuesta irregularidad referida a la negación de la actuación de oficio de la pericia contable judicial sea analizada en relación con el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, el extremo referido a la supuesta violación del derecho a la prueba deviene en improcedente.

Sobre el derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

10. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales garantiza a los justiciables que los jueces, al resolver sus causas, expresen las razones o justificaciones que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones pueden y deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. No obstante, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no puede servir como argumento para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces en el marco de sus competencias.
11. Asimismo, este Tribunal recuerda que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales 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. Como hemos afirmado en anterior oportunidad, si es verdad que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales prohíbe que los jueces puedan dejar de contestar una o más pretensiones, también lo es "que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza que, de manera pormenorizada, todas las alegaciones de las partes tengan que ser objeto de un pronunciamiento expreso y detallado. En realidad, lo que este derecho exige es que el razonamiento empleado por el juez guarde relación con el problema que le corresponde resolver. De ahí que el deber de motivación de las resoluciones judiciales alcance también a la suficiencia de la argumentación brindada por los órganos jurisdiccionales, dentro del ámbito de sus competencias. La motivación suficiente, en la concepción de este Tribunal, se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la 'insuficiencia' de fundamento resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo" [STC 00728-2008-HC/TC, fundamento 7, literal d) y STC 07025-2013-PA/TC, Fund. 7 y 8].
12. En ese sentido, para verificar si se ha vulnerado o no el derecho a la motivación de las resoluciones de los recurrentes, se ha de analizar si existe algún vicio en la motivación que respalda al auto calificadorio del recurso de casación cuestionada. Para el efecto, resulta oportuno recordar que en el fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente 00728-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

2008-PHC/TC, el Tribunal ha señalado que los vicios de motivación en los cuales la judicatura podría incurrir al momento de emitir sus decisiones básicamente son: motivación aparente, falta de motivación interna, falta de motivación externa, motivación insuficiente, motivación incongruente y falta de motivación cualificada.

13. La resolución judicial cuestionada ha precisado como materia de su pronunciamiento lo siguiente:

“QUINTO: La parte recurrente, denuncia las siguientes causales: *a) Infracción normativa de los artículos 50° inciso 2, artículo 51° inciso 2, 194°, 262° y 50° inciso 6 del Código Procesal Civil*; señalando que las instancias de mérito han incumplido sus deberes de ordenar los actos procesales necesarios para el esclarecimiento de los hechos controvertidos, de tratar a las partes en condición de igualdad, el deber de actuar (incluso de oficio) una indispensable prueba pericial, y el deber de motivar debidamente la decisión desestimatoria de la demanda; *b) Aplicación indebida de los artículos 37° y 44° de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 197-2004-EF, y de los artículos 11° y 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF*, al interior la imposibilidad de corregir errores de registro contable, cuando ello no se encuentra prohibido, ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, ni en los principios de contabilidad generalmente aceptados. Siendo evidente que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT tiene una interpretación errónea al considerar que el hecho de no seguir el Plan Contable General Revisado para el registro de las compras, o sea utilizar una cuenta puente para existencias en lugar de una cuenta puente para activo inmovilizado, puede llegar a la determinación de la renta neta. Máxime si el error ha sido corregido y la compra se encuentra finalmente debidamente en una cuenta de activo inmovilizado; *c) Infracción normativa por la vulneración del artículo 74° de la Constitución Política del Estado*, que consagra el principio de capacidad contributiva al aplicar indebidamente las normas sobre ingresos y gastos en la determinación del impuesto a la renta, evidenciándose que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT y los órganos jurisdiccionales han omitido remitirse a lo señalado estrictamente en la ley a efectos de realizar la determinación de renta neta, incidiendo en ello en la vulneración del principio de capacidad contributiva de Compañía Minera Ares Sociedad Anónima Cerrada; *d) Aplicación indebida de los artículos 64° y siguientes del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 033-2013-EF*, al establecer la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT presunciones no establecidas en dicho cuerpo legal, en ese sentido, en el presente caso el proceder de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT no se encuentra acorde a las disposiciones establecidas en el Código Tributario, lo cual en consecuencia denota una inaplicación en el presente caso de los artículos 64 y siguientes del Código Tributario; *e) Inaplicación del principio de presunción de veracidad, recogido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General*, en el presente caso se ha inaplicado el principio de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

presunción de veracidad, toda vez que las resoluciones y sentencias indican que Compañía Minera Ares Sociedad Anónima Cerrada debió demostrar el registro neutralizador del gasto, que ha sido demostrado, y en ningún momento la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT prueba lo que determina como verdad; y *f) Aplicación indebida o inobservancia de los artículos 1º, 2º y 3º de la Ley del Impuesto a la Renta*, con relación a la calificación de los ingresos que se consideran rentas y por lo tanto sujetas a imposición. En el presente caso, si la Sala Superior hubiese considerado lo establecido en los artículos mencionados, se habría verificado que si la posición de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT era desconocer el gasto por un registro con efecto neutro, también debió desconocer el ingreso que corrigió el referido registro, dejando sin efecto cualquier exigencia de pago de un tributo que no corresponde.” (*sic*)

14. Ahora bien, la causal a) señalada en el auto calificadorio cuestionado, se sustenta en las siguientes denuncias por la recurrente en su recurso de casación: **(i)** la afectación del derecho fundamental a la igualdad de las partes (parágrafo 6.1, f. 147); **(ii)** la afectación de su derecho fundamental a la prueba por la indebida e incoherente aplicación del artículo 30 del TUO de la Ley 27584 (parágrafo 6.2, f. 153); **(iii)** la afectación del derecho a probar por valoración arbitraria de las pruebas técnicas ofrecidas sin contar con el apoyo de un perito ajeno a ambas partes y especialista en la materia controvertida (parágrafo 6.3, f. 158); **(iv)** la afectación al derecho a la interdicción de la arbitrariedad (parágrafo 6.4, f. 163); y, **(v)** la afectación del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales y la afectación al principio de congruencia procesal (parágrafo 6.5, f. 165).
15. En relación a este tópico, el Tribunal Constitucional observa que la Sala Suprema demandada señaló lo siguiente:

“**SEXTO:** Con relación a la causal señalada en el *literal a)*, este Supremo Tribunal verifica que su fundamentación no satisface el requisito de claridad y precisión establecido en el numeral 2 del artículo 388º del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, toda vez que la prueba de oficio es una facultad del magistrado que debe implementarse en el supuesto en que los demás medios probatorios ofrecidos por las partes sean insuficientes para crear convicción en el juez, empero, si estos le han bastado para sustentar su decisión es innecesaria tal actuación de oficio; siendo que en el presente caso, del análisis de la sentencia de primera instancia se aprecia que el juzgado ha resuelto la *litis* teniendo en cuenta los siguientes medios probatorios de la Compañía Minera Ares Sociedad Anónima Cerrada: el Cuadro de Distribución de Costos y Gastos, el Informe de ERNST & YOUNG de fecha veinte de agosto de dos mil tres, el informe de la misma empresa de fecha veinticuatro de enero de dos mil once, el informe emitido por Luis W. Montero y el mérito del expediente administrativo, los cuales han sido analizados conjuntamente con los medios probatorios de la parte demandada, la Superintendencia Nacional de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, así han sido suficientes para que el juez llegue a la convicción de que la administración ha seguido un procedimiento adecuado para la determinación del exceso del monto del costo de venta; la administración no ha desconocido ningún costo de producción, dado que toda la información analizada ha sido remitida por la demandante y comparada con su misma declaración jurada de impuesto a la renta; la demandante no ha sustentado documentariamente ni fehacientemente el exceso en el costo declarado, pese a los requerimientos de la administración para tal efecto y que el sustento de la demandante sobre el exceso del costo de ventas no es acorde con la documentación que obra en autos. En ese sentido, no era necesaria la implantación de la prueba de oficio; por lo que esta causal resulta improcedente.” (*sic*)

16. Por su parte, respecto a la infracción normativa por aplicación indebida de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 11 y 33 de su Reglamento, el Tribunal Constitucional hace notar que la Sala Suprema demandada argumentó lo siguiente:

“**SÉPTIMO:** Respecto a la causal indicada en el *literal b*), advertimos que en los términos en que ha sido expuesto, adolece de claridad y precisión, ello si se tiene en cuenta que la aplicación indebida de una norma de derecho material como causal del recurso de casación, procede cuando la decisión judicial se sustenta en una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso, debiendo señalar el recurrente cuál es la norma aplicable; siendo requisito de esta causal denunciada, que la norma cuya inaplicación se pretende, haya sido utilizada por la resolución recurrida, caso contrario será imposible denunciar su impertinencia o aplicación indebida, siendo que en el presente caso, la parte recurrente no ha explicado adecuadamente los motivos por los cuales considera que las normas mencionadas resultan impertinentes a la materia de *litis*, asimismo no indica qué normas debieron ser aplicadas para resolver el litigio. En consecuencia, esta causal es improcedente.” (*sic*)

17. En su recurso de casación, la recurrente sostuvo que (cfr. párrafos 6.6.1 y 6.6.2, f. 168):

“6.6.1 Los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establecen los requisitos y condiciones para que un gasto realizado por una empresa sea considerado como un gasto deducible; es decir, un gasto validado por la Ley. Según tales normas, no es correcto que la SUNAT mantenga la posición de considerar el reparo del gasto, por corresponder a una reclasificación contable para subsanar un error, que si bien no se encuentra como procedimiento regular en el Plan Contable General Revisado aprobado por la Resolución CONASEV No. 006-84-EF/94.10, ello no conlleva a considerar que ARES deba reparar el supuesto gasto, en la medida que no ha existido ninguno, pues al tratarse de cuentas reflejas, el registro no ha afectado la utilidad.

(...)

6.6.2 De acuerdo a lo establecido en los artículos 11° y 33° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, de manera supletoria son aplicables los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

Principios Contables Generalmente Aceptados y las Normas Internacionales de Contabilidad.

Es evidente que en el presente caso la SUNAT tiene una interpretación errónea al considerar que el hecho de no seguir el Plan Contable General Revisado para el registro de las compras, o sea utilizar una cuenta puente para existencias en lugar de una cuenta puente para activo inmovilizado, puede llegar a tener una incidencia en la determinación de la renta neta. Máxime si el error ha sido corregido y la compra se encuentra finalmente registrada debidamente en una cuenta de activo inmovilizado.” (*sic*)

18. Como se puede apreciar, existe correspondencia entre lo afirmado por la Sala Suprema demandada y lo alegado en el recurso de casación, no advirtiéndose vicio de motivación en este extremo. Más aún cuando resulta evidente que si bien la recurrente sostuvo una infracción normativa por aplicación indebida en la sentencia de vista recurrida, sus argumentos estuvieron centrados en una interpretación normativa errónea por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, como si pretendiera habilitar una nueva instancia de mérito a través del recurso de casación.
19. Respecto a la infracción normativa por vulneración del artículo 74 de la Constitución, que consagra el principio de capacidad contributiva al aplicar indebidamente las normas sobre ingresos y gastos en la determinación del Impuesto a la Renta (parágrafo 6.7, f. 169), la Sala Suprema ha sostenido que:

“**OCTAVO:** En torno a la causal esbozada en el *literal c*), resulta necesario poner de relieve que en reiterada jurisprudencia de esta Sala Suprema se ha establecido que no cabe invocar una norma constitucional como causal del recurso de casación, porque contiene preceptos de carácter general, salvo que exista incompatibilidad entre esta y una norma legal ordinaria, lo cual no ha sido explicado en el recurso *sub examen*, más aún si no se explica adecuadamente por qué el principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, resulta pertinente a la *litis*, la cual se ha circunscrito a verificar si la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT analizó adecuadamente la información declarada por la empresa demandante en el PDT del impuesto a la renta del año dos mil, sobre cuya base emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06690-2-2010, de fecha veinticuatro de junio de dos mil diez. Razón por la cual, corresponde declarar la *improcedencia* de la presente denuncia.” (*sic*)

20. En su recurso de casación la recurrente sostuvo (cfr. párrafos 6.7.3 y 6.7.4, f. 169):

“6.7.3. Sobre el particular, en cuanto al Impuesto a la Renta el impuesto grava la capacidad contributiva evidenciada por la obtención de ganancias (...). Pues bien



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

dicha ganancia se determina en base a las condiciones y requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que cualquier aplicación de la misma se considera como una afectación al Principio Constitucional.

6.7.4. En el presente caso se evidencia que la SUNAT y los órganos jurisdiccionales han omitido remitirse a lo señalado estrictamente en la ley (...) a efectos de realizar la determinación de renta neta, incidiendo ello en la vulneración del principio de capacidad contributiva de ARES.” (sic)

21. En base a lo anterior, este Tribunal Constitucional tampoco considera que, en este extremo, se advierta que la resolución expedida por la Sala Suprema demandada incurra en vicio de motivación.
22. Respecto a la infracción normativa por aplicación indebida de los artículos 64 y siguientes del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Sala Suprema demandada concluyó que:

“**NOVENO:** Sobre la causal explicada en el *literal d)*, verificamos que en los términos en que ha sido expuesto, adolece de claridad y precisión, pues se observa en el escrito del recurso de casación que primero se denuncia la aplicación indebida del artículo 64 y siguientes del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 033-2013-EF, empero posteriormente se señala que la causal es sobre inaplicación del mencionado artículo, por tanto dado que existe incoherencia argumentativa, toda vez que la aplicación indebida de una norma de derecho material procede cuando la decisión judicial se sustenta en una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso, en cambio la inaplicación de una norma de derecho material, como causal de recurso de casación, se plantea cuando el Juez ha ignorado, desconocido o soslayado la norma pertinente al caso concreto, debiendo demostrarse la pertinencia de la norma a la relación fáctica establecida en las sentencias de mérito. Por tanto, corresponde declarar *improcedente* esta causal.” (sic)

23. Sobre esta causal denunciada, la recurrente denunció en su recurso de casación que (cfr. parágrafo 6.9.2, f. 172):

“6.9.2 En este sentido, en el presente caso el proceder de la SUNAT no se encuentra acorde a las disposiciones establecidas en el Código Tributario, lo cual en consecuencia denota una inaplicación en el presente caso de los artículos 64° y siguientes del Código Tributario.” (sic)

24. Por ello, en relación con este extremo de la pretensión, este Tribunal Constitucional tampoco advierte que la resolución cuestionada haya incurrido en algún vicio en la motivación. Al revés, dado que la argumentación de la recurrente gira en torno a la inconducta de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, para este Tribunal Constitucional resulta evidente el intento de discutir el fondo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

de la controversia administrativo tributaria en sede casatoria.

25. Respecto a la infracción normativa por inaplicación del principio de presunción de veracidad recogido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Sala Suprema demandada concluyó que:

“DÉCIMO: En lo atinente a la causal indicada en el *literal e*), la presente causal no cuenta con el requisito de claridad y precisión establecido en el 388 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, ya que la inaplicación de un norma de derecho material, como causal de recurso de casación, se plantea cuando el Juez ha ignorado, desconocido o soslayado la norma pertinente al caso concreto, debiendo demostrarse la pertinencia de la norma a la relación fáctica establecida en las sentencias de mérito. Bajo esa premisa, es de indicarse que, examinados los fundamentos propuestos por el recurrente respecto de esta causal, se aprecia que éstos no superan satisfactoriamente las exigencias precisadas; al no haberse cumplido con demostrar adecuadamente la pertinencia de la norma cuya infracción denuncia a la relación fáctica establecida por los órganos jurisdiccionales de mérito. En esta medida, esta causal es *improcedente.*” (sic)

26. Sobre esta causal, la recurrente señaló en su recurso de casación que (cfr. párrafo 6.10.2, f. 172):

“6.10.2 Ahora bien, de acuerdo a lo indicado por la Administración Tributaria y los órganos jurisdiccionales, ARES no ha demostrado si el efecto neutralizador del registro del gasto es correcto; sin embargo, ni la SUNAT ni los órganos jurisdiccionales han ofrecido prueba alguna que desvirtúe que el registro del gasto acotado tenga efecto neutralizador.

Por el contrario, como puede verificarse de las resoluciones y sentencias notificadas a ARES, únicamente se aprecia que el sustento es que ARES no ha demostrado la neutralización del registro de la cuenta de gasto acotada.” (sic)

27. Y respecto a la infracción normativa por aplicación indebida de los artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Sala Suprema ha concluido que:

“UNDÉCIMO: Por último, en relación a la causal descrita en el *literal f*), al igual que la causal anterior, esta causal también incurre en falta de claridad y precisión, toda vez que la parte recurrente no explica apropiadamente de qué forma la sentencia de vista infracciona normativamente los artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales se refieren a los conceptos gravados por el Impuesto a la Renta, el concepto de ganancia de capital y cuáles con los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por la mencionada Ley. Por tanto, la presente causal en estudio deviene en *improcedente.*” (sic)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

28. En su recurso de casación la recurrente sostuvo (cfr. parágrafos 6.8.4, f. 171):

“6.8.4. Siendo ello así, tanto la Administración Tributaria como los órganos jurisdiccionales de mérito han omitido otorgar similar tratamiento al supuesto gasto y al ingreso realizado buscando el efecto de neutralización por el incorrecto registro del gasto.

Es decir, se han inaplicado las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta que establecen qué ingresos originan el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta. El solo registro de una cuenta de ingreso (72) no puede originar el nacimiento de la obligación tributaria si se basa únicamente en un registro con efecto de regularización.” (*sic*)

29. En el análisis de las dos últimas causales (e y f), este colegiado no advierte vicios de motivación. En efecto, respecto a estas dos causales, como con todas las anteriores, la Sala Suprema ha analizado y emitido un pronunciamiento sobre la adecuación de su sustento en relación con los presupuestos de procedencia del recurso de casación, arribando en todos los casos a la conclusión de que el sustento ofrecido no es procedente en la instancia casatoria.
30. Siendo ello así, al no haberse verificado vicio alguno en la justificación de la decisión cuestionada, este extremo de la demanda de amparo debe desestimarse.
31. Asimismo, toda vez que la amenaza de violación al derecho fundamental a la propiedad derivaba directamente del pronunciamiento jurisdiccional reputado arbitrario, al no haberse demostrado las irregularidades denunciadas, carece de objeto emitir un pronunciamiento sobre este derecho fundamental.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04392-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA ARES SAC

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda, por no haberse acreditado la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales.

Publíquese y notifíquese.

SS.

LEDESMA NARVÁEZ

FERRERO COSTA

MIRANDA CANALES

BLUME FORTINI

RAMOS NÚÑEZ

SARDÓN DE TABOADA

PONENTE LEDESMA NARVÁEZ