



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Pleno. Sentencia 42/2024

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 26 días del mes de enero de 2024, los magistrados Morales Saravia (presidente), Pacheco Zerga (vicepresidenta), Gutiérrez Tiese, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Despachos Aduaneros Arunta SA contra la Resolución 7, de fecha 4 de febrero de 2021<sup>1</sup>, expedida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Tacna, que declaró improcedente la demanda de autos.

### ANTECEDENTES

Con fecha 18 de septiembre de 2019<sup>2</sup>, Despachos Aduaneros Arunta SA interpone demanda de amparo contra los integrantes de la Sala 8, Especializada en Tributos Internos del Tribunal Fiscal, a fin de que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05229-8-2019, de fecha 7 de junio de 2019, (i) en el extremo que confirmó las resoluciones de determinación 112-003-0005309, 112-003-0005311 a 112-003-0005322 y 112-003-0005334, esto en cuanto al reparo por presunción al no acreditar la fehaciencia de los gastos realizados con las empresas “Yasimar EIRL” y “Multiservice Negocios del Sur SAC” y sus correspondientes resoluciones de multa 112-002-0005825, 112-002-0005828 a 112-002-0005840 y 112-002-0005445; y (ii) en el extremo que confirmó las resoluciones de determinación 112-003-0005310 y 112-003-0005323. Denuncia la vulneración de sus derechos a probar, a la debida motivación, a la igualdad y no discriminación y de propiedad.

---

<sup>1</sup> Foja 228.

<sup>2</sup> Foja 86.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

Sostiene que se vulneró su derecho a la prueba, pues el Tribunal Fiscal rechazó merituar los documentos adjuntados como medios probatorios en su recurso de apelación, sin tener presente que es posible ofrecer los medios probatorios no presentados u omitidos en primera instancia cuando se acredite que tal omisión no se generó por causa del contribuyente. Asimismo, manifiesta que se vulneró el derecho a la debida motivación de las resoluciones, por cuanto la resolución cuestionada contiene una motivación aparente, en la medida que arguye que a su representada, al no haber presentado la documentación adicional que corrobore fehacientemente las operaciones realizadas con las empresas Yasimar EIRL y Multiservice Negocios del Sur SAC, no se le admitiría sus medios probatorios presentados vía recurso de apelación. Además, afirma que la norma contenida en el artículo 148 del Código Tributario vulnera su derecho a la igualdad y no discriminación, puesto que permite acceder a la valoración de los medios probatorios presentados en segunda instancia solo si la supuesta deuda tributaria es cancelada o garantizada, lo cual conlleva una discriminación económica a las pequeñas y microempresas –como es el caso de su empresa– que no tienen liquidez y solvencia económica para acceder al pago de una cuantiosa deuda tributaria. Finalmente, manifiesta que la decisión del Tribunal Fiscal lesiona su derecho a la propiedad por confiscación de su patrimonio empresarial, puesto que se trata de una pequeña empresa con una deuda que representa el 40 % de su patrimonio empresarial, por lo que resulta impagable.

Mediante Resolución 1, de fecha 15 de octubre de 2019<sup>3</sup>, el Cuarto Juzgado Civil de Tacna, declara improcedente la demanda, al estimar que los derechos invocados por la demandante no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado y los hechos que la sustentan deben dilucidarse en otra vía procedimental específica, como lo es el proceso contencioso-administrativo.

---

<sup>3</sup> Foja 160.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

La Sala Superior revisora, mediante Resolución 7, de fecha 4 de febrero de 2021<sup>4</sup>, confirma la apelada, por similares fundamentos.

Mediante auto del Tribunal Constitucional de fecha 24 de setiembre de 2021, se admite a trámite la demanda en esta sede, y se corre traslado de la misma y sus recaudos, así como del recurso de agravio constitucional, al Tribunal Fiscal y a la Sunat, para que, en el plazo de 10 días hábiles, ejerciten su derecho de defensa.

Con fecha 16 de noviembre de 2021<sup>5</sup>, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada, al considerar que operó la sustracción de la materia, toda vez que la parte demandante se acogió al fraccionamiento de la deuda que cuestiona, el cual fue aprobado mediante Resolución de Intendencia N° 1110170004727, de fecha 30 de abril de 2020, debido a lo cual no existe una amenaza cierta, inminente, ni necesidad de tutela urgente, además de que el proceso contencioso-administrativo es la vía idónea para resolver la controversia de la demanda. Agrega que no se vulneró el derecho a probar, pues la no admisión de un medio probatorio no afecta *per se* el derecho a probar, ni el derecho a la debida motivación; aduce, en este sentido, que la resolución del Tribunal Fiscal cuya nulidad se pretende, realizó una debida motivación al pronunciarse sobre las alegaciones de la demandante, sin que exista una motivación incongruente ni vulneración del derecho a la motivación, pues el órgano colegiado se pronunció válidamente, fundamentando su decisión en supuestos fácticos y jurídicos, por lo que lo alegado por la demandante carece de total fundamentación. Asimismo, expresa que no existe vulneración al derecho a la igualdad, ya que la demandante no ofreció un término de comparación válido e idóneo que acredite que, ante situaciones iguales, la Administración haya dado un trato distinto a otros contribuyentes; ni al derecho de propiedad, pues

---

<sup>4</sup> Foja 228.

<sup>5</sup> Cfr. Escrito 005673-21-ES.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

no se probó la incidencia directa de la generación y pago de la deuda determinada durante el procedimiento de fiscalización respecto del derecho de propiedad.

La Procuraduría Pública del Ministerio de Economía y Finanzas<sup>6</sup>, en representación del Tribunal Fiscal, con fecha 16 de noviembre de 2021, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Asevera que la controversia, al tratarse de una actuación de la administración pública sujeta al derecho administrativo, debe dilucidarse en la vía contencioso-administrativa; asimismo, expresa que los resultados de los requerimientos y valores emitidos en la fiscalización fueron expedidos de conformidad con la base legal vigente, por lo que se encuentran debidamente motivados. Así, afirma que en relación con las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, la Administración cumplió con señalar de forma expresa que la emisión de dichos valores se debió justamente a que los gastos realizados con las empresas Yasimar E.I.R.L. y Multiservice Negocios del Sur S.A.C. no fueron acreditados de modo fehaciente. De otro lado, indica que, al no haberse presentado documentación que acreditara fehacientemente las operaciones contenidas en los comprobantes de pago emitidos por las empresas antes señaladas, dicho reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que correspondía que el Tribunal Fiscal lo confirme. En cuanto a la actividad probatoria, anota que las afirmaciones efectuadas por la demandante no tienen sustento alguno, pues de los actuados administrativos se aprecia que la Administración tributaria y, posteriormente el Tribunal Fiscal, cumplieron con analizar, merituar y valorar los medios probatorios de forma conjunta y con apreciación razonada, luego de lo cual emitieron pronunciamiento sobre el fondo del asunto, y del análisis conjunto realizado se llegó a la conclusión de que la demandante no cumplió con acreditar fehacientemente la realidad de sus operaciones. Finalmente, aduce que la resolución del Tribunal Fiscal que se cuestiona contiene una motivación

---

<sup>6</sup> Cfr. Escrito 005689-21-ES.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

clara y congruente, cuyas conclusiones son producto de la actuación probatoria en el procedimiento administrativo, dentro del marco del principio de legalidad.

### FUNDAMENTOS

#### Delimitación del petitorio

1. La recurrente solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal 05229-8-2019, de fecha 7 de junio de 2019, en los extremos en los que se confirmó las resoluciones de determinación 112-003-0005309, 112-003-0005311 a 112-003-0005322 y 112-003-0005334, en cuanto al reparo por presunción al no acreditar la fehaciencia de los gastos realizados con las empresas “Yasimar EIRL” y “Multiservice Negocios del Sur SAC”; y en el que confirma las resoluciones de determinación 112-003-0005310 y 112-003-0005323.

#### Análisis del caso concreto

2. En el presente caso, se observa que la recurrente pretende que se dejen sin efecto los extremos de la RTF 05229-8-2019 que le fueron adversos, por cuanto considera que la emplazada vulneró sus derechos a la debida motivación y a la prueba, puesto que el Tribunal Fiscal, al emitir pronunciamiento, habría omitido valorar los documentos que aportó en dicha instancia como pruebas nuevas. Asimismo, sostiene que resulta vulneratorio de su derecho a la igualdad que la entidad demandada, en aplicación del artículo 148 del Código Tributario, pretenda que, antes de merituar los medios de prueba que presentó en la etapa de apelación, deba pagar la totalidad de la deuda que se le imputa.
3. En cuanto a la presentación y valoración de pruebas nuevas, dentro de la etapa de apelación del procedimiento contencioso tributario, el artículo 148 del Código Tributario establece lo siguiente:

Artículo 148.- Medios probatorios admisibles



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

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

4. Del contenido del dispositivo antes acotado, se desprende que los administrados que pretendan que el Tribunal Fiscal admita y actúe los medios de prueba que presenten en dicha sede, deberán acreditar que la omisión de su presentación no se generó por su causa y la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas.
5. De la revisión de la RTF 05229-8-2019, se desprende que, con relación a los documentos presentados por el recurrente, el Tribunal Fiscal precisó lo siguiente:



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

(...) Que conforme se aprecia del numeral 1.1 de los Requerimientos N° 1122090000589 y 1122090000590 (fojas 881 a 883 y 1785 a 1787), notificados conforme a ley según lo analizado anteriormente, la Administración, entre otros, solicitó a la recurrente que cumpla con proporcionar diversa información y documentación vinculada a las adquisiciones de servicios que habría efectuado durante el periodo acotado a las empresas Yasimar EIRL y Multiservice Negocios del Sur SAC por las cuales se emitieron los comprobantes de pago detallados en los Anexos N.º 02 adjuntos a los aludidos requerimientos, a fin de sustentar la fehaciencia, realización, naturaleza y cuantía de las aludidas adquisiciones.

Que en los resultados de los mencionados requerimientos (fojas 876 a 878 y 1780 a 1782), la señaló expresamente que la recurrente no formuló ningún descargo respecto de lo solicitado en los requerimientos antes indicados, así como tampoco exhibió documentación probatoria fehaciente, suficiente y competente a fin de acreditar la fehaciencia de las adquisiciones que había efectuado a las empresas Yasimar EIRL y Multiservice Negocios del Sur SAC (...)

Que cabe indicar, que si bien la recurrente adjuntó diversa documentación a su recurso de apelación a fin de sustentar la fehaciencia de las operaciones materia de acotación, no corresponde merituarla en apelación de lo previsto en el artículo 148º del Código Tributario, en tanto se advierte que la recurrente no acreditó que la omisión de la presentación de la aludida documentación no se generó por su causa (...)

6. Asimismo, del estudio del expediente administrativo en el cual se emitió la RTF cuestionada, se evidencia que, en etapa de reclamación, la parte recurrente, a través de la Declaración Jurada del 10 de marzo de 2010<sup>7</sup>, afirma que no acompañó la documentación requerida a su recurso, puesto que dicha información se encontraba en poder de su ex contador, por lo que la omisión de su presentación no le podía ser atribuida. Sin embargo,

---

<sup>7</sup> Fojas 6131 del expediente administrativo.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

al formular su recurso de apelación<sup>8</sup> y sus posteriores alegatos<sup>9</sup>, manifestó que la documentación que le requirió la Sunat para acreditar la fehaciencia de sus adquisiciones correspondientes al Impuesto a la Renta del Ejercicio 2004 y 2005, y el IGV de los periodos enero 2005 a diciembre 2005, no había sido presentada porque el plazo que se le otorgó era insuficiente. Al respecto, la Administración tributaria sostiene que la recurrente no informó al fiscalizador de dichas circunstancias; es más, al contestar a los requerimientos de fiscalización, indicó que no tenía ningún descargo respecto a dicho punto.

7. Siendo ello así, este Colegiado aprecia que, si bien la recurrente afirma que la falta de valoración de sus medios de prueba por parte del Tribunal Fiscal se debió a que no cumplió con el pago de la deuda; sin embargo, de autos se desprende que dicha circunstancia se debió a que la demandante no cumplió con acreditar que la omisión de la presentación de dichos documentos requeridos en la etapa de fiscalización no se generó por su causa.
8. En sentido, si bien en el presente caso la parte recurrente invoca la lesión de sus derechos fundamentales, resulta evidente que la revisión de dicha conducta presuntamente lesiva y sustentada en el Código Tributario requeriría de un proceso que cuente con una amplia estación probatoria en la cual se puedan actuar los suficientes medios de prueba (informes técnicos, auditorías) que permitan a la parte demandante demostrar sus afirmaciones. En este orden de ideas, sería a través del proceso contencioso-administrativo en el que cabría sustentar lo alegado por la parte recurrente, en la medida en que dicho proceso, a diferencia del amparo, cuenta con una etapa probatoria amplia.

---

<sup>8</sup> Fojas 6200 del expediente administrativo.

<sup>9</sup> Foja 6292 del expediente administrativo.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N° 01965-2021-AA/TC  
TACNA  
DESPACHOS ADUANEROS  
ARUNTA S.A.

9. En este orden de ideas, corresponde declarar improcedente la demanda, en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional; máxime si se toma en cuenta que, de la revisión de los actuados, se advierte que, a través de la Resolución de Intendencia 1110170004727, del 30 de abril de 2020<sup>10</sup>, la recurrente se acogió al fraccionamiento de la deuda tributaria que se le imputa.

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

**HA RESUELTO**

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

SS.

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

**PONENTE OCHOA CARDICH**

---

<sup>10</sup> Cfr. documentos anexos al Escrito 005673-21-ES.