



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

SUMILLA: En virtud de la aplicación del Principio de Causalidad, la administrada debe acreditar con documentación suficiente, que el concepto por penalidad forme parte del acuerdo, pues, caso contrario no sería deducible para la determinación de la renta imponible. Además, al estar en discusión la penalidad dentro de un proceso contencioso tributario, no resulta aplicable lo estipulado en el artículo 2095 del Código Civil.

Lima, dieciocho de mayo
de dos mil diecisiete.-

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

I. VISTA; con el acompañado en II tomos; la causa ocho mil trescientos veintisiete – dos mil quince, con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con los señores Jueces Supremos Vinatea Medina - Presidente, Rueda Fernández, Toledo Toribio, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; y, luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:

Se tratan de los recursos de casación interpuesto por **1.1) La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha siete de enero de dos mil quince, obrante a fojas trescientos treinta y cuatro; y, **1.2) el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha ocho de enero de dos mil quince, obrante a fojas trescientos setenta y tres; contra la sentencia de vista expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número veintisiete de fecha veintisiete de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos dieciocho, que **revocó** la sentencia apelada contenida en la resolución número doce, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos veintiocho, expedida por el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda, **reformándola** la declara **fundada**, en los seguidos por INTERLOOM Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y otro, sobre Acción Contenciosa Administrativa.

2. CAUSALES POR LAS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO DE CASACIÓN:

Mediante resoluciones supremas de fecha veintiocho de enero de dos mil dieciséis corriente de fojas ochenta y dos, y ochenta y seis del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, se declararon **PROCEDENTES** los recursos de casación interpuestos por el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, y, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, respectivamente, por las siguientes causales:

A. Ministerio de Economía y Finanzas:

1. **Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del inciso 6 del artículo 50, artículo 121 y del inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil**; señala que, la Sala Superior omitió explicar cómo es que los



**SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA**

medios probatorios que indica en la sentencia de vista sustentan el gasto por penalidad, así como fundamentar por qué no deben valorarse los medios probatorios consistentes en el correo electrónico de fecha treinta y uno de agosto de dos mil uno y la factura pro-forma de fecha quince de octubre de dos mil uno, los cuales, si bien la propia contribuyente indica que corresponde a una operación de venta distinta, demuestran que la parte actora sí estila hacer constar sus acuerdos y además que existe coincidencia con los montos contenidos en las notas de débito.

2. **Infracción normativa del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta**; alega que, los gastos por penalidad son deducibles siempre y cuando cumplan con el Principio de Causalidad y para determinar ello, debe estar sustentada en documentos fehacientes que permitan identificar que se estableció de forma clara y precisa una cláusula de penalidad, pues de lo contrario, se presta para ser utilizada como un mecanismo de evasión, ocultando verdaderos ingresos gravados con el Impuesto a la Renta; en virtud a ello, tenemos que en el presente caso, no se encuentra demostrado que los gastos incurridos fueron por concepto de pago de una penalidad por incumplimiento, por consiguiente, no se encuentra demostrado la relación de causalidad entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente, ni tampoco cumplen con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que regulan la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.
3. **Infracción normativa del artículo 1341 del Código Civil**; argumenta que, conforme a nuestra legislación las cláusulas



**SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA**

penales deben estar contempladas en un contrato o en su defecto en un acto posterior, pues de lo contrario carecería de sustento.

4. **Infracción normativa del artículo 2095 del Código Civil**; sostiene que, en el presente caso no se trata de resolver la norma de derecho internacional que debe aplicarse, sino establecer si un gasto es o no deducible conforme a la normativa tributaria del Perú, en ese sentido, no debió invocarse el dispositivo legal denunciado pues genera una afectación al debido proceso.

B. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat:

- I. **Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del inciso 6 del artículo 50, artículo 121 y del inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil**; señala que, la Sala Superior omitió explicar cómo es que los medios probatorios que indica en la sentencia de vista sustentan el gasto por penalidad, así como fundamentar por qué no deben valorarse los medios probatorios consistentes en el correo electrónico de fecha treinta y uno de agosto de dos mil uno y la factura pro-forma de fecha quince de octubre de dos mil uno, el cual, si bien la propia contribuyente indica que corresponde a una operación de venta distinta, demuestran que la parte actora sí estila hacer constar sus acuerdos y además que existe coincidencia con los montos contenidos en las notas de débito.
- II. **Infracción normativa del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta**; alega que, la parte demandante no logró acreditar de manera fehaciente el acuerdo en



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

el que consta el pago de la penalidad, lo cual es determinante para diferenciar si en el presente caso nos encontramos ante un gasto deducible o una liberalidad, más aún, si en sede administrativa no se ha restringido este derecho, pues han admitido su probanza con cualquier otro documento.

- III. **Infracción normativa del artículo 2095 del Código Civil**; sostiene que, en el presente caso no se trata de resolver la norma de derecho internacional que debe aplicarse, sino establecer si un gasto es o no deducible conforme a la normativa tributaria del Perú; en ese sentido, no debió invocarse el dispositivo legal denunciado pues genera una afectación al debido proceso.

3. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:

La Fiscalía Suprema mediante Dictamen Fiscal Supremo N° 1065-2016-MP-FN-FSCA, de fojas ciento dieciocho del cuaderno de casación, opina que se declaren *fundados* los recursos de casación, *nula* la sentencia de vista, debiendo ordenarse a la Sala de mérito que expida *nueva resolución* conforme a ley.

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Antecedentes del caso:

Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación declarados procedentes, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales:

1.1. Demanda: Con fecha veinte de febrero de dos mil doce, a fojas treinta y dos, subsanada a fojas cincuenta y nueve, INTERLOOM



**SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA**

Sociedad Anónima Cerrada interpone **demanda de acción contenciosa administrativa** solicitando lo siguiente:

Pretensión Principal: **Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 015692-10-2011** de fecha dieciséis de setiembre de dos mil once, que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N° 01501-40004848 del nueve de marzo de dos mil sei s.

Primera Pretensión Accesoría: el quiebre de los siguientes valores de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003632 y de la Resolución de Multa N° 012-002-0003695 emitidos el veintiséis de mayo de dos mil cuatro.

Segunda Pretensión Accesoría, se ordene a la Administración Tributaria que disponga la devolución de las sumas pagadas para cancelar las deudas tributarias contenidas en la Resolución de Determinación N° 012-003-0003632 y la Resolución de Multa N° 012-002-0003695, más los intereses legales.

La parte demandante sustenta su pretensión en los siguientes hechos:

a) Con fecha veinticinco de junio de dos mil cuatro, dentro del plazo de ley la demandante interpuso recurso de reclamación en forma parcial contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0003632 y la Resolución de Multa N° 012-002-0003695, ambas vinculadas con el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio dos mil dos, específicamente en lo que se refiere a la deducibilidad, para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, de un gasto extraordinario por concepto del pago de una penalidad que la empresa se vio obligada a asumir por los daños ocasionados a uno de los principales



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

proveedores, Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, al no haber cumplido con llevar a cabo la operación de compraventa del producto aceite refinado embotellado “Del Campo” que había sido previamente pactada con la citada compañía.

b) La *litis* se ha centrado en analizar si el gasto por concepto de penalidad que la demandante se vio obligada a abonar a su proveedor del extranjero, constituye un gasto deducible para el propósito de la determinación de su renta neta empresarial correspondiente al ejercicio gravable dos mil dos.

c) En principio, deja en claro que en aplicación de las normas tributarias para que un gasto sea deducible, lo que exige nuestra normatividad es que se cumpla con el Principio de Causalidad; esto es, que el gasto tenga relación con la renta o con la fuente generadora de ingresos; en otras palabras, lo que se debe probar es que el gasto tiene vinculación con el negocio, dado que sólo se admiten los gastos “necesarios” que permitan la generación de la renta incluso aún cuando ésta no se haya dado, puesto lo que se exige es la potencialidad de la misma y no su efectiva obtención como es un bien sabido por el Tribunal Fiscal.

d) Si una empresa acredita que el gasto asumido es necesario para mantener la fuente generadora de rentas gravadas, procede la deducción del gasto para los efectos de la determinación de la renta neta empresarial. Es importante asimismo acotar que la Administración Tributaria no ha cuestionado que un gasto por el pago de una penalidad sea deducible para el propósito del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

1.2. Contestación de demanda de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat: de fecha cinco de junio de dos mil doce, obrante a fojas ciento dieciséis, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, solicita que la demanda sea declarada infundada, bajo el sustento que, si bien es cierto que el artículo 143 del Código Civil señala que se exige una forma determinada, y que es válido que un contrato pueda ser verbal; sin embargo, el Tribunal Fiscal, al describir la posición de esta, en el considerando nueve de la Resolución cuya nulidad se demanda manifiesta que, a efecto de la probanza de la penalidad ésta debe estar estipulada contractualmente, es decir, debe estar probada o sustentada documentalmente, en ningún momento indica que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat ha señalado que es obligatorio que esté documentalmente en un contrato, es por ello que, en el siguiente considerando diez se indica que la misma argumentó que *“ninguno de los documentos presentados por la recurrente sustentan el pago de penalidades”*, en tanto en el considerando once refiere que la referida entidad sostuvo *“que la documentación brindada por la recurrente presenta inconsistencia”*.

1.3. Contestación de demanda del Ministerio de Economía y Finanzas: de fecha siete de junio de dos mil doce, obrante a fojas ciento veintiocho, la Procuradora Pública de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, solicita que la demanda sea declarada infundada, bajo el sustento que, el Tribunal Fiscal merituó lo constatado en el punto c) de los resultados del Requerimiento N° 00157205, en el cual se registró que el demandante presentó copia de las notas de débito por cobro de penalidades, cartas al banco para efectuar pagos, factura proforma y carta del proveedor del demandante, Aceitera General Deheza Sociedad Anónima – AGD, por lo



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

que, al no haberse acreditado el gasto por el pago de penalidades respecto del contrato respectivo, procedió a repararse el mismo por la suma de ciento sesenta y un mil seiscientos veintiocho con 57/100 soles (S/.161,628.57); agrega que, el demandante no cumplió con acreditar fehacientemente la existencia de un pacto de penalidad con su proveedor Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, dentro del plazo establecido en los Requerimientos cursados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat; en consecuencia, al no existir algún elemento que acredite el pacto previo de una penalidad, con la característica de concreta y determinada que alega el demandante, no resulta posible aplicar este Principio de Causalidad al caso concreto.

1.4. Sentencia de primera instancia, emitida por el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos veintiocho, que declaró **infundada** la demanda. Sostiene el Juzgado - entre otros aspectos- que si bien de las copias simples de los correos electrónicos de fechas ocho y treinta y uno de agosto de dos mil uno (obrantes a folios sesenta y cuatro, y sesenta y cinco del expediente administrativo), se desprende que la demandante y Aceitera General Deheza Sociedad Anónima llevaron a cabo acuerdos a fin de efectuar una compraventa; sin embargo, de tales correos no se observa que se haya pactado penalidad alguna en el caso de incumplimiento contractual que justifique el pago de la misma. De los documentos presentados a fin de acreditar la causalidad de los gastos deducidos, esto es, las Notas de Débitos N° 9998-000000283 y N° 9998-000000284, así como las Cartas del doce de enero y diecinueve de julio de dos mil dos (folios diez a trece del expediente administrativo), no se advierte referencia alguna a que si la emisión se haya sustentado en el pago de alguna penalidad por parte de



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

la demandante, de la cual se pueda colegir que existió algún acuerdo al respecto entre la misma y la Aceitera General Deheza Sociedad Anónima. Si bien, conforme a lo manifestado por la propia accionante se celebró un contrato verbal, no obra en autos documentación alguna que acredite en forma fehaciente que se acordó el pago de una penalidad en caso de incumplimiento; y menos, los términos en que se cumpliría la misma, no se aprecia que la demandante acordó previamente a la celebración del referido negocio una cláusula penal, con lo cual logre acreditar que el reparo efectuado deba ser desestimado.

1.5. Sentencia de Vista, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintisiete de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos dieciocho, que **revocó la sentencia** apelada que declaró infundada la demanda; y, reformándola la declara **fundada**. Sostiene la Sala Superior -entre otros aspectos- que cabe señalar que la demandante celebró un contrato de **compraventa internacional** con la empresa proveedora Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, del país de Argentina, a efectos de que ésta última le provea aceite refinado de la marca “Del Campo”, siendo que de acuerdo a los usos y costumbres aceptados en este tipo de contratos, se pueden pactar vía telefónica o por correo electrónico, telefax, entre otros, debido a la fluidez comercial, tal como sucede en el presente caso donde de los correos electrónicos (de fojas sesenta y dos a sesenta y cuatro del Expediente Administrativo Tomo I), fotocopias de las cartas de fecha nueve de octubre de dos mil uno (a foja ocho del Expediente Administrativo Tomo I) y veintiuno de abril de dos mil cuatro (a foja sesenta y uno del Expediente Administrativo Tomo I) presentados por la demandante, se aprecia la existencia de una relación contractual que no ha sido cuestionada en la etapa del



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

procedimiento administrativo ni judicial, en consecuencia, al encontrarse frente a un contrato de compra venta internacional no cabía la aplicación **directa** del artículo 1341 del Código Civil puesto que no se trata de contratantes nacionales sino de una empresa argentina y una empresa peruana; que, en este sentido, previamente se debió recurrir a las normas del derecho internacional privado para determinar cuál era la ley aplicable al referido contrato de acuerdo al primer párrafo del artículo 2095 del Código Civil que señala *“Las obligaciones contractuales se rigen por la ley expresamente elegida por las partes y, en su defecto, por la ley del lugar de su cumplimiento. Empero, si deben cumplirse en países distintos, se rigen por la ley de la obligación principal y, en caso de no poder ser determinada ésta, por la ley del lugar de celebración.”*, en tal sentido, tanto la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat como el Tribunal Fiscal al haber omitido dicha determinación de la ley aplicable al caso de autos han transgredido lo dispuesto en el artículo 2095 del Código Civil. Habiéndose acreditado fehacientemente los pagos por penalidad en el marco de la relación contractual existente entre la actora y la empresa argentina Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, resulta evidente que dicho concepto constituye un gasto necesario para mantener la fuente de la renta neta de tercera categoría de conformidad con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF; y por ende, no constituyen un a liberalidad como sostienen los demandados, por lo que corresponde su deducción.

SEGUNDO.- Consideraciones previas del recurso de casación:

2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho;



**SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA**

partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No bastando la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

2.2. En ese sentido, atendiendo a que se han denunciado infracciones a normas procesales y materiales se emitirá pronunciamiento, en primer término, sobre la causal inicialmente denunciada (procesal), pues resulta evidente que de estimarse la misma, carecería de objeto pronunciarse sobre las demás causales, al encontrarse perjudicada la validez de los actos procesales, caso contrario, de no ser estimada dicha causal, recién correspondería emitir pronunciamiento sobre las demás causales.

TERCERO.- De la Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del inciso 6 del artículo 50, artículo 121 y del inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil.

3.1. En cuanto al **Derecho al Debido Proceso**, este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías; siendo dos los principales aspectos del mismo: El debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y, el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir que, en el ámbito sustantivo, se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

mediante la sentencia. Derecho que se manifiesta, entre otros, en: El derecho de defensa, derecho a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, proceso preestablecido por Ley, derecho a la cosa juzgada, al juez imparcial, derecho a la pluralidad de instancia, derecho de acceso a los recursos, al plazo razonable; derecho a la motivación; entre otros.

3.2. Sobre motivación de las resoluciones judiciales, Roger Zavaleta Rodríguez en su libro “La Motivación de las Resoluciones Judiciales como Argumentación Jurídica”¹, precisa que: *“Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. (...)”*.

3.3. En relación a este asunto (sobre motivación de las resoluciones judiciales), el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, ha puntualizado que: *“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*

¹ ZAVALETA RODRÍGUEZ, Roger E., “La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica”, Editora y Librería Jurídica Grijley EIRL 2014, pp. 207-208.



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

decisión. Esas razones, (...) deben provenir no sólo 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.

En tal sentido, (...) 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 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”.

3.4. Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los Jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución Política y a la Ley; en tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales, siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena; así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 inciso 6², 122 inciso 3 y 4³ del Código Procesal Civil y el artículo 12⁴ del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y, dicho deber implica que los juzgadores señalen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico a las que esta les ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia; además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22⁵ del Texto Único

² **Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:**

(...)

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

El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.

(...)

³ **Artículo 122° del Código Procesal Civil.-** Las resoluciones contienen:

(...)

3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado;

4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente

(...)

⁴ **Artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.-**

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

⁵ **Artículo 22.- Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.-** Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.

Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso



**SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA**

Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que regula acerca del carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

3.5. Los recurrentes, sustentan esta causal aludiendo que en la sentencia de vista se omitió explicar cómo sustenta el gasto por penalidad en base a los medios probatorios; al respecto, se evidencia del octavo considerando que la Sala de mérito cumplió con exponer los fundamentos de su decisión, esto es, se describen los documentos tomados en cuenta, como son las Notas de Débito, dos Cartas cursadas al Banco Interamericano de Finanzas y una Carta de la empresa Aceitera General Deheza Sociedad Anónima dirigida al demandante en la que se indicaba que se cobraba la suma de cuarenta y seis mil ciento sesenta y seis dólares con cuarenta centavos (US\$ 46,166.40) por penalidad; en ese sentido, se observa que la Sala Superior si cumplió con exponer sobre los medios probatorios utilizados por ésta y que sirvieron para establecer que a su criterio si existió penalidad.

3.6. Por otro lado, las recurrentes manifiestan que tampoco se ha fundamentado acerca de por qué no deben valorarse los medios probatorios consistentes en el correo electrónico de fecha treinta y uno de agosto de dos mil uno y la factura pro-forma de fecha quince de octubre de dos mil uno; sin embargo, se desprende del sexto considerando de la sentencia de vista, que el Colegiado Superior si ha fundamentado acerca de aquellos medios probatorios, concluyendo que ninguno de los documentos aportados y descritos en el mencionado considerando han incluido cláusula penal de acuerdo a lo estipulado en el artículo 1341 del Código Civil.

debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

3.7. Entonces, se concluye que la sentencia recurrida contiene la suficiente justificación fáctica y jurídica de la decisión adoptada, en tal sentido no se vulneran los incisos 3 y 5 de la Constitución Política del Estado, inciso 6 del artículo 50, inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, ya que se cumple con expresar las razones en las cuales basa su decisión de establecer que, a su criterio, si existiría una penalidad entre la demandante y Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, motivo por el cual resulta **infundado** el recurso de casación respecto a la causal procesal denunciada.

3.8. Finalmente, las recurrentes, señalan como infracción normativa, conjuntamente con las antes indicadas, el artículo 121 del Código Procesal Civil; sin embargo, aquella norma solamente describe los tipos de resoluciones que existen en un proceso; por lo que, no se evidencia de que manera la Sala Superior pudo infringir la causal indicada; en ese sentido, la causal antes mencionada en cuanto a ello también debe declararse **infundada**.

CUARTO.- Acerca de la infracción normativa al artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.1. El primer párrafo del artículo materia de la presente causal, señala: *“Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: (...)*”. [Subrayado agregado]



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

4.2. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, sustenta su causal indicando que no se ha logrado acreditar de manera fehaciente el acuerdo donde conste el pago de la penalidad, circunstancia que es determinante para establecer si estamos ante un gasto deducible o una liberalidad; por su parte, el Ministerio de Economía y Finanzas deduce la misma infracción normativa, alegando que los gastos son deducibles siempre y cuando se cumpla con el Principio de Causalidad, debiendo sustentarse en documentos fehacientes que permita establecer en forma clara y precisa que se fijó una cláusula de penalidad; por lo que no se encuentra demostrado la relación de causalidad entre gasto y la generación o mantenimiento de la fuente, ni se cumple con los Principios de Razonabilidad y Proporcionalidad regulado en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

4.3. Al respecto la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, Ley que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, sobre la precisión del Principio de Causalidad, señala: *“Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros”*.

4.4. Referente a dicha causal se advierte de la sentencia de vista que, la Sala de mérito para emitir su pronunciamiento relacionado con la acreditación de la penalidad ha considerado las Notas de Débito N° 9998-00000283 y N° 9998-00000284, la Carta de fecha dieciséis de enero de



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

dos mil dos cursada al Banco Interamericano de Finanzas por la que transfieren a la cuenta de Aceitera General Deheza Sociedad Anónima y la Carta de fecha veintiuno de abril de dos mil cuatro, este último documento dirigido por la empresa citada a favor de la actora en donde se hace mención que recibió la suma de cuarenta y seis mil ciento sesenta y seis dólares con cuarenta centavos (US\$ 46,166.40) por concepto de penalidad; sin embargo, el Colegiado Superior ha reconocido que entre la demandante y su proveedora existió un acuerdo contractual el cual fue realizado vía correo electrónico, tal como aparece de fojas sesenta y dos del expediente administrativo; pero, se debe tener en consideración que para efectos de aceptar la deducción de un gasto para fines de determinación del Impuesto a la Renta atendiendo al concepto de penalidad; es necesario que se cumpla con demostrar la causalidad entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente; es decir, el gasto incurrido debe encontrarse debidamente acreditado con documentos, comprobantes de pago y contar con documentación adicional fehaciente; de ello, se desprende que el concepto de penalidad debe estar contenido, por ejemplo, en algún documento que demuestre el momento del acuerdo o la penalidad acordada, pues, será a través de aquel donde se pruebe el arreglo arribado, sobre todo la penalidad que se debería cancelar; esto es, debe existir instrumentales que prueben el momento en que se contrató un bien o servicio y se pactó una penalidad; que no es lo mismo, que se acompañe documento de la proveedora reconociendo dicho concepto, y que el mismo tenga fecha posterior al acuerdo arribado.

4.5. Estando a ello, considerando que para justificar el gasto para determinar el Impuesto a la Renta, gasto que en este caso se refiere a una penalidad pagada a la empresa Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, la demandante debió acompañar documentos que demuestren si al momento del acuerdo se pactó una penalidad; en ese sentido, de la



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

sentencia de vista, se observa que la Sala Superior no ha considerado lo que implica el Principio de Causalidad para lo estipulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es así, pues, de los correos electrónicos⁶ enviados entre la demandante y aquella empresa no se aprecia acuerdo alguno relacionado con algún pago de penalidad. Igualmente, de la Carta de fecha nueve de octubre de dos mil uno, tampoco se desprende acuerdo alguno por dicho concepto; además, el hecho que en los actuados se haya adjuntado una carta de la empresa Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, manifestando que se cobró la suma de cuarenta y seis mil ciento sesenta y seis dólares con cuarenta centavos (US\$ 46,166.40) por concepto de penalidad, es evidente que ello, no demuestra que al momento del acuerdo se haya pactado penalidad alguna, toda vez, que la mencionada carta (veintiuno de abril de dos mil cuatro) tiene fecha posterior a la fiscalización iniciada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, la cual se dio a través del Requerimiento N° 00173161⁷ que tiene como fecha de notificación el cinco de enero de dos mil cuatro⁸.

4.6. Por consiguiente, se evidencia que en la sentencia de vista no se ha cumplido con aplicar el Principio de Causalidad para establecer la deducción de los gastos para el Impuesto a la Renta por el concepto por penalidad; entonces, al no existir documentos que demuestren que al momento del acuerdo se haya pactado el pago de una penalidad, se desprende que el Colegiado Superior ha inaplicado lo previsto en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la infracción normativa propuesta debe declararse **fundada**.

⁶ Véase a fojas 62 a 64 del expediente administrativo.

⁷ Véase a fojas 59 del expediente administrativo.

⁸ Según lo señala la RTF N° 15692-10-2011



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

QUINTO.- Sobre la Infracción normativa al artículo 1341 del Código Civil.

5.1. En cuanto a la norma en comento, la misma prevé: *“El pacto por el que se acuerda que, en caso de incumplimiento, uno de los contratantes queda obligado al pago de una penalidad, tiene el efecto de limitar el resarcimiento a esta prestación y a que se devuelva la contraprestación, si la hubiere; salvo que se haya estipulado la indemnización del daño ulterior. En este último caso, el deudor deberá pagar el íntegro de la penalidad, pero ésta se computa como parte de los daños y perjuicios si fueran mayores”.*

5.2. Respecto a la norma citada, en la sentencia de vista, la Sala de mérito consideró que la misma no es de aplicación, toda vez que, estamos ante un contrato de compra venta internacional; respecto de ello, debe recordarse que la controversia de autos está relacionado con el hecho que, si la parte demandante pactó una penalidad en el contrato celebrado con la empresa Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, concepto que permitía la deducción de un gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta.

5.3. Entonces, como se ha establecido en los puntos 4.5 y 4.6 de la presente ejecutoria, la empresa demandante no demostró que haya pactado penalidad alguna a favor de Aceitera General Deheza Sociedad Anónima, por lo que el gasto por penalidad para la deducción del Impuesto a la Renta no se encuentra sustentada; por tanto, de lo acabado de señalar, se evidencia que lo regulado en el artículo 1341 del Código Civil si era de aplicación al presente proceso; por lo que, la Sala Superior se equivocó al considerar que dicha norma no era aplicable, pues, justamente lo que estaba en discusión era si se había pactado una



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

penalidad, razón por la cual, se ha incurrido en la causal invocada, debiendo declarar **fundada** la infracción propuesta.

SEXTO.- Referente a la infracción normativa del artículo 2095 del Código Civil.

6.1. Aquella norma, sobre las obligaciones contractuales, señala: *“Las obligaciones contractuales se rigen por la ley expresamente elegida por las partes y, en su defecto, por la ley del lugar de su cumplimiento. Empero, si deben cumplirse en países distintos, se rigen por la ley de la obligación principal y, en caso de no poder ser determinada ésta, por la ley del lugar de celebración. Si el lugar del cumplimiento no está expresamente determinado o no resulta inequívocamente de la naturaleza de la obligación, se aplica la ley del lugar de celebración”.*

6.2. En cuanto a la causal materia de examen, se desprende que ambas partes recurrentes coinciden en manifestar que en la sentencia de vista no era de aplicación el artículo 2095 del Código Civil; así, como se observa del contenido de dicha norma, la misma está referida a las obligaciones contractuales y la ley que debe regir sobre ellas; **sin embargo**, en el presente proceso no está en discusión que ley se aplica al acuerdo electrónico celebrado por la empresa demandante y la empresa Aceitera General Deheza Sociedad Anónima; por lo que, lo alegado en el sétimo considerando de la recurrida donde indica *“(…) al encontrarse frente a un contrato de compra venta internacional no cabía la aplicación directa del artículo 1341 del Código Civil puesto que no se trata de contratantes nacionales sino de una empresa argentina y una empresa peruana; que, en ese sentido, previamente se debió recurrir a las normas del derecho internacional privado para determinar cuál era la ley aplicable al referido contrato de acuerdo al primer párrafo del artículo 2095 del Código Civil*



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

(...)”, termina siendo equivocado, pues, lo que se discute en el presente proceso contencioso administrativo es la deducción del gasto del Impuesto a la Renta en base a una penalidad, que por lo demás no se demostró; razón por la cual, esta infracción normativa también resulta **fundada**.

SÉTIMO.- **Actuación en Sede de Instancia.**

7.1. En el caso de autos, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado con el Requerimiento N° 0017 3161⁹ notificado el cinco de enero de dos mil cuatro, respecto del ejercicio dos mil dos, la Administración Tributaria determinó reparos a la renta neta imponible de aquel ejercicio por gastos por penalidad no sustentada, entre otros; como consecuencia de ello, se emitieron la Resolución de Determinación N° 012-003-0003632 y la Resolución de Multa N° 012-002 -0003695.

7.2. Interpuesta la reclamación correspondiente, cuestionando el concepto por penalidad, se expide la Resolución de Intendencia N° 01501-40004848¹⁰ del nueve de marzo de dos mil seis; no estando conforme con ello, interpone recurso de apelación, el mismo que fue resuelto a través de la Resolución de Tribunal Fiscal N° 15692-10-2011 ¹¹ de fecha dieciséis de setiembre de dos mil once.

7.3. Entonces, se advierte de lo actuado en autos que no existe discusión respecto del contrato verbal entre la demandante y la empresa Aceitera General Deheza Sociedad Anónima (proveedora), pero, el tema controvertido suscitado surge debido a que la actora consideró la suma de ciento sesenta y un mil seiscientos veintiocho con 57/100 soles

⁹ Véase a fojas 59 del expediente administrativo.

¹⁰ Véase a fojas 313 del expediente administrativo

¹¹ Véase a fojas 387 del expediente administrativo.



**SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA**

(S/.161,628.57) por concepto de penalidad para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil dos, concepto que estaría vinculado con el contrato verbal antes mencionado; sin embargo, la empresa demandante, en aplicación del Principio de Causalidad, en ningún momento ha demostrado que la aludida penalidad haya formado parte del contrato, toda vez que no existe documento alguno, de la fecha en que se celebró el acuerdo, en donde se pruebe dicho pacto, pues, a efecto de aceptar la deducción de un gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta era necesario cumplir con el Principio de Causalidad; así, si bien existe una carta de la empresa Aceitera General Deheza Sociedad Anónima manifestando que INTERLOOM Sociedad Anónima Cerrada (demandante) le pagó por concepto de penalidad, aquel documento tiene como fecha veintiuno de abril de dos mil cuatro, posterior al requerimiento efectuado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat (notificado el cuatro de enero de dos mil cuatro), además que las Notas de N° 9998-00 000283 y 9998-00000284, y la Carta de fecha dieciséis de enero de dos mil dos, tampoco demuestra acuerdo alguno sobre penalidad; entonces, atendiendo a ello, al no haberse acreditado fehacientemente que las resoluciones administrativas cuestionadas hayan incurrido en causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley N° 27444, se desprende que la demanda interpuesta debe declararse **infundada**.

III. DECISIÓN:

Por tales consideraciones; y en atención a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364; declararon: **FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat de fecha siete de enero de dos mil quince, obrante a fojas trescientos treinta



SENTENCIA
CASACION N° 8327-2015
LIMA

y cuatro; y, el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, de fecha ocho de enero de dos mil quince obrante a fojas trescientos setenta y tres; en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintisiete, de fecha veintisiete de noviembre de dos mil catorce, de fojas trescientos dieciocho; y, **actuando en sede de instancia**, **CONFIRMARON** la sentencia apelada contenida en la Resolución número doce, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil catorce, de fojas doscientos veintiocho, que declaró **INFUNDADA la demanda**; en los seguidos por Interloom Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y otro, sobre Acción Contencioso Administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial “El Peruano” conforme a ley; y *los devolvieron*. **Interviene como Juez Supremo Ponente el señor Bustamante Zegarra.-**
S.S.

VINATEA MEDINA

RUEDA FERNÁNDEZ

TOLEDO TORIBIO

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Rpt/kly