

Casación N.º 98-2022-Lima

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República. Vistos La causa número noventa y ocho, guion, dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. Asunto** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el representante legal de la empresa Corporación Lindley S.A. mediante escrito presentado el dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento sesenta y nueve del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento cuarenta y siete del EJE), que revoca en parte la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número veinticuatro, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ochocientos setenta y nueve del EJE), que declaró fundada en parte la demanda; y, reformándola, declara infundada la demanda en todos los extremos que fueron estimados en su oportunidad; y la confirma en lo demás que contiene. **I.1. Antecedentes I.1.1 Demanda** El dos de octubre de dos mil dieciocho, **Corporación Lindley Sociedad Anónima** interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), formulando pretensiones de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05295-3-2018, del diecisiete de julio de dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140010093, y, con ello, los reparos al impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV) de diversos periodos del mismo ejercicio. Como pretensión accesoria a la principal, solicita que: **1.** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010093, que confirmó las acotaciones formuladas contra la demandante por el impuesto a la renta e el IGV del ejercicio dos mil siete, así como las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0025822 a N.º 012-003-0025833 y N.º 012-003-0025769 a N.º 012-003-0025781, así como de las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0018664 a N.º 012-002-0018675 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el impuesto general a las ventas de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos. **2.** Se declare la nulidad de los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000736, del veintisiete de junio de dos mil once, y N.º 012211000928, del veintiséis de julio de dos mil once, con los que se comunicó a la empresa las conclusiones de la fiscalización de las citadas obligaciones tributarias. La demandante sustenta su demanda principalmente en los siguientes fundamentos: a) La empresa demandante manifiesta que recién al ser notificada con el Requerimiento N.º 0122110000736, emitido por la administración al concluir el procedimiento de fiscalización en mérito al artículo 75 del Código Tributario, tuvo conocimiento de que los reparos efectuados al impuesto a la renta del año dos mil siete se derivaban de observaciones a la deducibilidad de los gastos en tanto en dicho requerimiento se sustentó la base legal del reparo en los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la

Renta. Afirma que, con anterioridad, las observaciones que se puso en su conocimiento se encontraban referidas a costo computable y al valor de mercado. b) En tal sentido, la empresa sostiene que, durante el procedimiento de fiscalización, la administración no le otorgó la oportunidad de realizar un adecuado ejercicio de su derecho de defensa con respecto a la aplicación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que determina que las resoluciones de determinación y de multa emitidas adolezcan de causal de nulidad, conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7491-1-2017. c) Señala la parte demandante que la administración y el Tribunal Fiscal no han realizado una debida valoración de los medios probatorios aportados que acreditan la fehaciencia de los servicios observados, lo que configura una flagrante vulneración del artículo 125 del Código Tributario, del artículo 163 de la Ley de Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil. d) Agrega que el Tribunal Fiscal ha actuado en forma indebida al variar los fundamentos de los reparos efectuados por la administración, violando la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario.

1.1.2 Sentencia de primera instancia El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número veinticuatro, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ochocientos setenta y nueve del EJE), **declaró fundada en parte la demanda** en el extremo de la deducción del gasto del “servicio de fee de asesoría” y del “servicio ajuste de precios” del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, específicamente por lo analizado en el considerando décimo noveno y en el considerando vigésimo; y en el extremo del crédito fiscal del IGV del ejercicio dos mil siete, por los puntos analizados en el numeral 1 al 9 y del numeral 10 al 14 del vigésimo segundo considerando; **y declaró infundada la demanda en lo demás que contiene.** La sentencia de primera instancia se fundamenta en lo siguiente: **a)** Cabe señalar que el Juzgado emite una nueva sentencia al haber sido declarada nula la sentencia anterior. Al respecto, en el considerando noveno de la sentencia de vista anterior (fojas ochocientos cuarenta y tres del EJE), se fundamentó la nulidad de la primera sentencia apelada en la **“inobservancia del principio de congruencia procesal**, pues no se verifica la debida coherencia y correspondencia entre sus partes considerativa y resolutive, en función a lo que constituye el petitum de la demanda [...]” [énfasis agregado]. **b)** El Juzgado señala en este nuevo pronunciamiento que los reparos a los comprobantes de pago de la demandante por no reunir los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago al no describir cantidad, unidad de medida ni precio por unidad, no resultarían aplicables a ella en tanto esta ha prestado un servicio y no ha realizado una venta de bienes. En tal sentido, ni la administración tributaria ni el Tribunal Fiscal han evaluado si la demandante debió detallar el tipo de servicio prestado para efectos de que sea posible la verificación por parte de la administración, por lo que resulta amparable la demanda en este extremo. **c)** En cuanto al reparo al crédito fiscal del IGV, el Juzgado señala que en la fiscalización se le requirió a la empresa que sustente requisitos sustanciales del crédito fiscal, por lo que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada adolece de causal de nulidad al sustentarse en requisitos formales del crédito fiscal. **d)** Señala el Juzgado que en el Resultado del Requerimiento N.º 0122110000736 se incurre en ambigüedad, al señalar, por un lado,

que los servicios mencionados no son fehacientes y, por otro, al inferir con extrema claridad que no cumplen con el principio de causalidad. El Juzgado sostiene que la ambigüedad es manifiesta y atenta contra la predictibilidad de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en otros casos, pues una vez que se determina que el gasto cumple con el requisito de la fehaciencia, se ingresa recién a analizar no solo si el mismo resulta causal sino también si se cumple con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad. I.1.3 Sentencia de vista La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite la sentencia de vista mediante resolución número treinta y cinco, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento cuarenta y siete del EJE), que **revoca en parte** la sentencia apelada – en el extremo que declara fundada en parte la demanda sobre la deducción del gasto del “servicio de fee de asesoría” y del “servicio ajuste de precios” del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, específicamente por lo analizado en los considerandos décimo noveno y vigésimo; y sobre el crédito fiscal del impuesto general a las ventas del ejercicio dos mil siete, por los puntos analizados en los numerales 1 al 9 y 10 al 14 del vigésimo segundo considerando; y ordena al Tribunal Fiscal proceda a emitir un nuevo pronunciamiento en el que subsane los errores advertidos en el presente proceso, en el plazo de quince días hábiles, ordenando lo que corresponda, acorde a los parámetros establecidos en la presente resolución judicial, bajo responsabilidad funcional–; **y reformándola, declara infundada la demanda en tales extremos, y, confirma la misma sentencia apelada en cuanto declaró infundada la demanda en lo demás que contiene.** La sentencia de segunda instancia se fundamenta en lo siguiente: **a)** El colegiado superior señala en su considerando décimo cuarto que la empresa demandante no cumplió con acreditar fehacientemente la realización de i) los servicios de asesoría técnica prestados por Corporación Inka Kola Perú S.R.L. (en control de calidad, importación de concentrado de bebidas, publicidad, mercadeo, investigación de mercado, asesoría en temas regulatorios y de protección al consumidor), los cuales afirma la demandante que se prestaron mediante reuniones periódicas, correos electrónicos, conversaciones telefónicas, entre otros. En cuanto al personal contratado para realizar el servicio, la demandante señala que Corporación Inka Kola contrató a Coca Cola Servicios del Perú para dicho fin, a fin de que esta prestara los servicios en nombre de aquella; y ii) las operaciones de ajustes de precios consignados en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inka Kola Perú S.R.L. Luego de analizar los medios probatorios aportados, la Sala Superior arribó a la conclusión de que los mismos no permiten corroborar el desarrollo de las asesorías técnicas ni el concepto de ajustes de precios. En consecuencia, los reparos tributarios efectuados con incidencia en el impuesto a la renta y en el IGV del año dos mil siete, resultan justificados y ceñidos a derecho. **b)** En el considerando décimo sexto, la sentencia de vista señala que carece de asidero legal lo argumentado por la defensa técnica de la demandante sobre que corresponde revocar la apelada en cuanto existe un cuestionamiento simultáneo de casualidad y fehaciencia, en tanto a lo largo del procedimiento de fiscalización se ha señalado que el fundamento determinante de los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios es la falta de acreditación de la fehaciencia de las operaciones observadas; de modo que el colegiado superior advierte que no existe motivación contradictoria por un supuesto cuestionamiento

simultáneo de fehaciencia y causalidad que pudiera generar la nulidad del acto administrativo impugnado para efectos de los reparos al crédito fiscal del impuesto general a las ventas. **c)** La Sala revisora decide revocar en parte la sentencia apelada, debido a que conforme lo desarrolla en su décimo quinto considerando: **i)** la sentencia apelada incurre nuevamente en una motivación incongruente, al apreciarse que los argumentos por los cuales la a quo ha declarado fundada en parte la demanda son distintos a los esgrimidos por la empresa accionante en su escrito postulatorio de demanda; **ii)** según se constata de los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000340 y N.º 0122110000736 el reparo por servicios de asesoría técnica se fundamenta en que pese a los documentos presentados por la empresa accionante durante la fiscalización, estos no acreditaron la fehaciencia del servicio observado, por lo que la administración no pudo pasar a analizar el cumplimiento del principio de causalidad; por tanto, no existe motivación contradictoria relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, como erróneamente lo sostiene la a quo en el considerando décimo noveno de la sentencia recurrida; **iii)** la a quo, en la sentencia apelada, no ha resuelto lo que constituye materia controvertida con relación al reparo por ajustes de precios, esto es, si los ajustes de precios se encontraban sustentados fehacientemente, y se ha limitado a hacer referencia a la naturaleza de dicho concepto y el cumplimiento de los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, pese a que tales aspectos no fueron argumentados por la empresa contribuyente en su escrito de demanda; y **iv)** contrariamente a lo señalado por la a quo en el considerando vigésimo segundo de la sentencia recurrida, no se verifica vulneración al debido procedimiento al haberse incorporado en el cierre del procedimiento de fiscalización el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios con incidencia en el citado impuesto, se sustentan en lo previsto en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, referido a que solo dan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios que sean permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo con la legislación del impuesto a la renta, no así en el incumplimiento de requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal (contemplados en el aludido artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas).

1.2 Recurso de casación El dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno, el representante legal de la empresa Corporación Lindley S.A. interpone recurso extraordinario de casación (fojas mil ciento sesenta y nueve del EJE). Sustenta su recurso en las siguientes causales: **1) “Infracción normativa procesal por vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil”** Los argumentos son los siguientes: **a)** Del considerando noveno de la sentencia recurrida se advierte que la Sala Superior estima la utilización de argumentos que no formaron parte de la demanda y que ello constituiría un vicio que ameritaría la declaración de nulidad de la sentencia apelada; sin embargo, actuando de forma incoherente con su anterior sentencia de vista (resolución número diecinueve), y en lugar de declarar la nulidad de la sentencia de primera instancia, ha dispuesto pronunciarse sobre el fondo de la controversia. Del mismo modo, no ha explicado el porqué de su decisión. **b)** La

motivación de la sentencia de vista es aparente, porque el ad quem intenta dar la impresión de contener un análisis del caso, cuando en realidad esconde una decisión manifiestamente arbitraria y contraria al pronunciamiento anterior de la misma Sala, con lo cual, también se ha incurrido en motivación absolutamente deficiente **c)** En el recurso de apelación se plantearon dos argumentos: **i)** la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización, que implica la modificación de los fundamentos legales del reparo y la vulneración del derecho al debido procedimiento; y, **ii)** el cuestionamiento simultáneo de la fehaciencia y causalidad, que afectó el reparo al crédito fiscal por el impuesto general a las ventas. Sin embargo, la Sala Superior solo se pronunció sobre el segundo argumento, dejando incontestado el primer argumento del recurso de apelación y omitiendo explicar porque se estaría desestimando.

2) "Infracción normativa material por interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS"

a) Cuando la Administración Tributaria repara los gastos efectuados por un contribuyente, puede señalar –de manera excluyente– que son “no fehacientes” o “no causales”; por lo que, carece de toda lógica afirmar que un gasto sea calificado como no fehaciente y no causal, a la vez. Sin embargo, pese a ello, para la Sala Superior no existiría una motivación contradictoria en la decisión de la Sunat.

b) Si el ad quem hubiera interpretado correctamente el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, habría concluido que se presume la fehaciencia de la operación analizada. Esto es, el artículo 37 precitado evalúa la necesidad del gasto y presupone su existencia previa, por lo que, en tal entendido, el gasto existe y se vincula a una operación que ha ocurrido en la realidad. Por tanto, la aplicación de tal dispositivo implica concluir necesariamente que se comprobó, previamente, que la operación sí es fehaciente.

c) La Sala Superior incurrió en la infracción normativa mencionada, al sostener que no es contradictorio que una resolución establezca simultáneamente que una operación es no fehaciente y no causal; dado que, el cuestionamiento a la realidad de la operación y el análisis de su causalidad es abiertamente contradictorio.

3) Infracción normativa material por inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y los artículos 4° y 6° del Reglamento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF"

a) A partir de los artículos mencionados se puede concluir que: **i)** las observaciones deben comunicarse únicamente mediante requerimientos, emitidos de forma previa al requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario; **ii)** una vez comunicadas las observaciones, el sujeto fiscalizado puede presentar sus descargos, y la evaluación de los mismos puede recogerse en un resultado de requerimiento; **iii)** las normas que regulan el procedimiento de fiscalización, recogidas en el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización de la Sunat no prevén ningún mecanismo para que el sujeto fiscalizado pueda presentar descargos ante alguna observación recogida en un resultado de requerimiento; y, **iv)** a través del requerimiento previsto en el artículo 75 del Código Tributario, únicamente se comunican las conclusiones sobre las observaciones formuladas previamente en otro requerimiento.

b) La Sala Superior ha inaplicado el artículo 75 del Código Tributario y los artículos 4° y 6° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, porque las observaciones

a la fehaciencia y la causalidad no se realizaron a través de un requerimiento previo, al emitido en virtud del artículo 75 del citado Código. Incluso, en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista se ha constatado que mediante el Requerimiento N.º 0122110000340 únicamente se solicitó explicar el tratamiento tributario y, la naturaleza de los ajustes de precios y FEE de asesoría, sin comunicar observación alguna de fehaciencia y/o causalidad; más bien, tales observaciones se realizaron a través del Resultado de Requerimiento N.º 0122110000340. **Auto calificadorio** Mediante el auto calificadorio del veintitrés de mayo de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, se declara **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante, por las causales señaladas en el acápite anterior (fojas trescientos ochenta y ocho del cuaderno de casación). **III. Considerando Primero: Delimitación del petitorio** **1.1** Es materia de pronunciamiento de fondo, el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Corporación Lindley S.A. contra la sentencia de vista emitida en segunda instancia, que, poniendo fin al proceso, **revoca en parte** la sentencia apelada **y, reformándola, declara infundada la demanda.** **1.2** La empresa trae a casación las siguientes infracciones normativas: **a)** Vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil **b)** Infracción normativa material por interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS **c)** Inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y los artículos 4º y 6º del Reglamento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF **1.3** En el presente caso, la línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la causal procesal, examinando si la sentencia impugnada ha incurrido en vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, con arreglo al numeral 5 del artículo 139 de la Constitución, el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil. **Segundo: Sobre la infracción normativa por vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil** **2.1** Sobre el particular, es pertinente previamente precisar el contenido convencional y constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la debida motivación de las decisiones judiciales, que además de gozar de protección constitucional también se encuentra reconocido en el artículo 8º de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Este derecho ha merecido interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado), que establece que permite verificar la materialización del derecho a ser oído y que la argumentación de un fallo demuestra que los alegatos y pruebas han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos¹, que es un derecho a ser

juzgado por las razones que el derecho suministra: [...] la motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. **2.2** Ahora bien, para determinar si la sentencia de vista ha vulnerado el derecho fundamental denunciado, el examen a efectuar debe partir necesariamente de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la sentencia impugnada. Por lo que, al realizar el control de derecho de la resolución impugnada, se analizarán las razones expuestas en la resolución materia de casación que justificaron la decisión contenida en la recurrida de revocar en parte la sentencia apelada, y, reformándola, declarar infundada la demanda, en lo que respecta a la fundamentación de la causal anotada en la parte expositiva de la presente ejecutoria suprema. **2.3** Examinando el desarrollo argumentativo de la sentencia de vista, se observa que: **2.3.1** En el considerando primero, se expone que recurren en apelación la empresa demandante y las entidades Sunat y Tribunal Fiscal. **2.3.2** En el considerando segundo, se señalan los agravios expuestos por la parte demandada Sunat; en el considerando tercero, se precisan los agravios expuestos por la parte demandada Tribunal Fiscal; en el considerando cuarto, se exponen los agravios de apelación de la defensa técnica de la parte demandante. **2.3.3** En el quinto considerando, se precisan las pretensiones postuladas por la empresa demandante: como pretensión principal, pide se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05295-3-2018, de fecha diecisiete de julio del dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140010093 y, de ese modo, los reparos vinculados con la deducción de diversos egresos que inciden en el cálculo del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete y del crédito fiscal del impuesto general a las ventas de distintos meses de ese mismo período; y, como pretensión accesorio, que se declare la nulidad total de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010093, que confirmó las acotaciones formuladas contra la demandante por impuesto a la renta e IGV del ejercicio dos mil siete, así como las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0025822 a N.º 012-003-0025833, N.º 012-003-0025769 a N.º 012-003-0025781, y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0018664 a N.º 012-002-0018675 y N.º 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta del dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el IGV de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos; asimismo, se declare la nulidad de los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000736, del veintisiete de junio del dos mil once, y N.º 012211000928, del veintiséis de julio del dos mil once, a través de los cuales se comunicaron las conclusiones de la fiscalización de las citadas obligaciones tributarias. **2.3.4** En el considerando sexto, la recurrida detalla el acto administrativo impugnado en el presente proceso, que viene a ser la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05295-3-2018, de fecha diecisiete de julio del dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140010093, del veintinueve de diciembre del dos mil once, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0025769 a N.º 012-003-0025781 y N.º 012-003-0025822 a N.º 012-003-0025833, emitidas por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de dos mil siete e IGV de enero a

diciembre de dos mil siete, y contra las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0018637 y N.º 012-002-0018664 a N.º 012-002-0018675, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **2.3.5** En el considerando séptimo, la sentencia impugnada refiere que las resoluciones de determinación y de multa se emitieron como consecuencia de la fiscalización que la administración tributaria realizara a la empresa ahora demandante respecto de sus obligaciones tributarias correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete y al IGV de enero a diciembre del dos mil siete, y en la que se formularon reparos al costo, gasto y al crédito fiscal por servicios de asesoría técnica y ajustes de precio no sustentados; por lo cual la sentencia de segunda instancia precisa que corresponde dilucidar si los mencionados reparos han sido formulados conforme a ley. **2.3.6** En los considerandos octavo, noveno, décimo y undécimo, la recurrida anota las normas tributarias aplicables a la presente controversia, esto es: los artículos 20 y 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF; el inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF; y el inciso a) del numeral 1 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, respectivamente. **2.3.7** En el considerando duodécimo, la impugnada se pronuncia sobre la fehaciencia de las operaciones de gasto o costo y que sustentan el derecho a ejercer el crédito fiscal del IGV respecto de las cuales. Indica que no solo se debe contar con los comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes o servicios, sino que, en principio, se debe acreditar fehacientemente la realización de las operaciones y, luego, la necesidad de incurrir en tales gastos, cumpliendo con los criterios de normalidad, razonabilidad, generalidad, entre otros. **2.3.8** En el considerando décimo tercero, la sentencia de vista señala que, al analizar las actuaciones de la presente controversia, advierte que en el procedimiento de fiscalización tributaria seguido a la empresa demandante se le solicitó explicar el tratamiento contable tributario (contabilización en cuentas de costos y/o gastos) y la naturaleza de los conceptos “ajuste de precios” y “fee de asesoría”, descritos en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inca Kola Perú S.R.L. y que se contabilizaron en las cuentas Materias Primas (602030000), Servicio de Asesoría Técnica (639240001) y Servicio de Asesoría Técnica CT (639270001); así como la determinación del valor del ajuste de precio. Asimismo, acota que, como resultado del citado procedimiento, la empresa no proporcionó documentación que permita validar de manera fehaciente el costo o gasto de operaciones gravadas con el impuesto a la renta. En consecuencia, indica que la administración procedió a reparar para efectos del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, el importe de cincuenta y tres millones doscientos ochenta y cinco mil noventa y siete soles (S/.53'285,097.00), por los conceptos “servicios de asesoría técnica” y “ajustes de precios”. En el considerando décimo cuarto, la impugnada indica que con arreglo a los resultados obtenidos en el procedimiento de fiscalización y luego de meritar los medios probatorios ofrecidos, concluye que la empresa contribuyente no cumplió con acreditar fehacientemente la realización de los servicios de asesoría técnica y las operaciones de ajustes de precios, consignados en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inca Kola Perú S.R.L., por el importe de cincuenta y tres millones doscientos ochenta y cinco mil noventa y siete soles

(S/.53'285,097.00). En el considerando décimo quinto, se pronuncia respecto a la incongruencia de la sentencia apelada al declarar fundada en parte la demanda basándose en argumentos distintos a los esgrimidos por la demandante. En el décimo sexto considerando, la sentencia de vista se pronuncia sobre los agravios de la empresa demandante consistentes en que se debe revocar la sentencia de primera instancia en el extremo referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización del impuesto a la renta, y en que corresponde que el Juzgado ampare también la denuncia de defecto de motivación contradictoria, relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, para efectos de los reparos al crédito fiscal del impuesto general a las ventas. **2.4** En ese orden de ideas, se establece que la sentencia de vista objeto de casación ha cumplido con expresar los fundamentos fácticos y jurídicos de su decisión, con relación a determinar si los reparos al costo, gasto y al crédito fiscal por servicios de asesoría técnica y ajustes de precio, han sido formulados conforme a ley. En tal sentido, **no corresponde estimar las infracciones normativas** de vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil; sin perjuicio de anotar que ello no conlleva la corrección material de las premisas normativas de la recurrida, corrección que se analizará en los considerandos siguientes. **2.5** De otra parte, la empresa recurrente denuncia: i) que la sentencia de vista incurre en vicio de motivación aparente debido a que estima la utilización de argumentos que no formaron parte de la demanda y que ello constituiría un vicio que ameritaría la declaración de nulidad de la sentencia apelada; y ii) que el ad quem intenta dar la impresión de efectuar un análisis del caso, cuando en realidad esconde una decisión manifiestamente arbitraria y contraria al pronunciamiento anterior de la misma Sala, con lo cual también se ha incurrido en motivación absolutamente deficiente. **2.5.1** Sobre el particular, advertimos que, en el considerando décimo quinto de la sentencia de vista, esta se pronuncia sobre la incongruencia de la sentencia apelada en los siguientes términos: Décimo Quinto.- Que, en esta línea, es conveniente precisar que: i) la sentencia apelada incurre nuevamente en una motivación incongruente, al apreciarse que los argumentos por los cuales la A-quo ha declarado fundada en parte la demanda son distintos a los esgrimidos por la empresa accionante en su escrito postulatorio de demanda; ii) según se constata de los Resultados de los Requerimientos números 0122110000340 y 0122110000736, el reparo por servicios de asesoría técnica se fundamenta en que pese a los documentos presentados por la empresa accionante durante la fiscalización, estos no acreditaron la fehaciencia del servicio observado, por lo que la Administración no pudo pasar a analizar el cumplimiento del principio de causalidad, por tanto, no existe motivación contradictoria relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad como erróneamente lo sostiene la A-quo en el considerando décimo noveno de la sentencia recurrida; iii) la A-quo, en la sentencia apelada, no ha resuelto lo que constituye materia controvertida en relación al reparo por ajustes de precios, esto es, si los ajustes de precios se encontraban sustentados fehacientemente, limitándose a hacer referencia a la naturaleza de dicho concepto y el cumplimiento de los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, pese a que tales aspectos no fueron argumentados por la empresa contribuyente en su

escrito de demanda; [...]. **2.5.2** Contrariamente a lo señalado por la empresa recurrente, no se advierte que la sentencia de vista haya incurrido en vicio de motivación aparente. De lo examinado en control de motivación, se establece que la recurrida ha cumplido con pronunciarse adecuadamente, conforme se advierte en su considerando décimo quinto, sobre la incongruencia de la sentencia de primera instancia; **por lo que resulta infundada la causal denunciada en este extremo del recurso interpuesto**, sin perjuicio de anotar que ello no supone la corrección material de las premisas normativas de la recurrida. **2.6** De otra parte, la empresa recurrente argumenta que en su recurso de apelación se plantearon dos argumentos: i) la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización, que implica la modificación de los fundamentos legales del reparo y la vulneración del derecho al debido procedimiento; y ii) el cuestionamiento simultáneo de la fehaciencia y causalidad, que afectó el reparo al crédito fiscal por el impuesto general a las ventas. Sin embargo, la empresa recurrente afirma que la Sala Superior solo se pronunció sobre el segundo argumento, dejando incontestado el primer argumento del recurso de apelación y omitiendo explicar por qué se estaría desestimando. Uno de los principios que forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las decisiones judiciales es precisamente el principio de congruencia procesal, recogido en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, que garantiza que el juzgador resuelva cada caso concreto sin omitir, alterar o exceder las pretensiones formuladas por las partes; es decir, exige que en las resoluciones haya un nexo entre todos los puntos objeto de debate y el fallo del juez. En ese sentido, se entenderá que se ha vulnerado el citado principio cuando la sentencia o resolución contenga una motivación sustancialmente incongruente, pues el derecho a la tutela judicial efectiva y, en concreto, el derecho a la debida motivación de las sentencias, obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa); por lo que el incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). **2.6.1** Sobre el particular, cabe señalar que la sentencia de vista expone en su décimo sexto considerando lo siguiente: Décimo Sexto.- Que, finalmente, lo argüido por la defensa técnica de la empresa accionante, en cuanto a que se debe revocar la sentencia recurrida en el extremo referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 (de la Ley del Impuesto a la Renta) en el tramo final de la fiscalización del Impuesto a la Renta, así como que corresponde que el Juzgado ampare también el defecto de motivación contradictoria, relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, carece en rigor de asidero, toda vez que a lo largo del procedimiento de fiscalización se ha señalado que el fundamento determinante de los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios es la falta de acreditación respecto a la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que no existe motivación contradictoria, por un supuesto cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, que pudiera generar la nulidad del acto administrativo

impugnado en este proceso, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; [...]. **2.6.2** Con respecto a lo denunciado por la empresa recurrente, no se advierte vicio de incongruencia omisiva en la sentencia de vista, en tanto lo argumentado por la defensa técnica de la recurrente se encuentra referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización del Impuesto a la Renta, aspecto relacionado al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, lo cual igualmente incide en los reparos al crédito fiscal del IGV, y se aprecia que los agravios expuestos por la empresa han sido atendidos en el décimo sexto considerando de la recurrida, por lo que no existe vicio de incongruencia omisiva de la sentencia impugnada. En consecuencia, conforme a lo anteriormente desarrollado, resulta **infundada esta causal** denunciada en el recurso extraordinario de la demandante. **Tercero: Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444, aprobado por Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS**

3.1 La empresa recurrente aduce, en esencia, lo siguiente: a) Cuando la administración tributaria repara los gastos efectuados por un contribuyente, puede señalar –de manera excluyente– que son “no fehacientes” o que son “no causales”; por lo que carece de toda lógica afirmar que un gasto sea calificado como no fehaciente y como no causal a la vez. Sin embargo, pese a ello, para la Sala Superior no existiría una motivación contradictoria en la decisión de la Sunat. b) Si el ad quem hubiera interpretado correctamente el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, habría concluido que se presume la fehaciencia de la operación analizada. Esto es, el artículo 37 precitado evalúa la necesidad del gasto y presupone su existencia previa, por lo que, en tal entendido, el gasto existe y se vincula a una operación que ha ocurrido en la realidad. Por tanto, la aplicación de tal dispositivo implica concluir necesariamente que se comprobó, previamente, que la operación sí es fehaciente. c) La Sala Superior incurrió en la infracción normativa mencionada, al sostener que no es contradictorio que una resolución establezca simultáneamente que una operación es no fehaciente y es no causal, dado que el cuestionamiento a la realidad de la operación y el análisis de su causalidad son abiertamente contradictorios. **3.2 En función nomofiláctica**, para establecer el sentido interpretativo de la disposición denunciada, corresponde acudir a su texto legal. **3.2.1** Al respecto, el primer párrafo y el último párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, establecen lo siguiente: 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, [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, 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 refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros. **3.2.2** Conforme puede advertirse, la norma bajo comentario desarrolla lo que la doctrina especializada en derecho tributario denomina principio de causalidad en el impuesto a la renta, por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de la fuente de rentas de tercera

categoría gravadas con el impuesto son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se haya previsto límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente. Este principio tiene implícito que los gastos sean necesarios, bajo los criterios, entre otros, de generalidad y razonabilidad. **3.2.3** Si bien la norma denunciada no desarrolla en forma expresa el criterio de fehaciencia, cabe señalar que dicho criterio igualmente se encuentra implícito en la norma en mención, toda vez que la deducibilidad de las operaciones que constituyan gasto se encuentra vinculada con el hecho de que las mismas erogaciones que lo constituyan efectivamente hayan ocurrido en la realidad, luego de lo cual, la Administración Tributaria procederá a verificar si los referidos gastos objeto de verificación cumplen o no con el principio de causalidad, con el criterio de normalidad, así como con los criterios de generalidad y razonabilidad, conforme lo establecen el primer y el último párrafos del citado artículo 37, según corresponda a cada caso. **3.2.4** En ese sentido, “cuando la Administración solicita que se acredite la fehaciencia de las erogaciones que se dedujeron de la renta bruta, lo que está detrás de ese requerimiento es la probanza, en niveles razonables, de la veracidad de la operación. No a nivel contable ni de comprobantes de pago, lo cual es insuficiente, sino de su realización efectiva”². Ante lo afirmado precedentemente, corresponde concordar lo señalado por el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta con lo estipulado por los incisos 5 y 6 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N.º 953, aplicable por razones de temporalidad, que señala: Artículo 87.- Obligaciones de los administrados Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: [...] 5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que Texto Único Ordenado le sean solicitadas. Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal. 6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas. [...] **3.2.5** Por ello, para efectos de que se establezca la fehaciencia de las operaciones realizadas, resulta imprescindible que el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas con sus proveedores (compraventa de bienes, prestación de servicios, entre otros), mediante la documentación y demás medios probatorios que puedan constituir indicios razonables de que se produjeron realmente. Por otro lado, resulta de suma importancia que la administración tributaria lleve a cabo diversas acciones, mediante el procedimiento de fiscalización respectivo,

con la finalidad de verificar la efectiva realización de tales operaciones, teniendo en cuenta los medios probatorios aportados por el contribuyente, así como los cruces de información que la administración tributaria realice con los proveedores de este. **3.2.6** Así, los autores antes citados señalan lo siguiente: En el caso de las operaciones fehacientes, entendidas como aquellas operaciones cuya existencia debe ser sustentada razonablemente, el bien jurídico constitucionalmente protegido es el interés del Fisco, que deberá ser ponderado con los derechos-principios de propiedad y libertad de empresa de cada ciudadano, entre otros. Como todo principio o bien jurídico dentro de un Estado Constitucional, no puede ser defendido ni aplicado de manera absoluta. Por ende, la afectación adicional en la esfera jurídica del contribuyente que representa la [...] carga de contar con elementos de mayor probanza para sus operaciones, debe ser razonable y proporcional a la operación y según el contribuyente del que se trate. Solo así la fehaciencia exigida en las operaciones de los contribuyentes puede condecirse con el proyecto social y democrático recogido en la Constitución y justificar el porqué de su existencia.³ **3.2.7** Teniendo claro el sentido interpretativo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a la luz de lo antes señalado sobre el principio de causalidad y el criterio de fehaciencia de las erogaciones que constituyen gasto, Miguel Carrillo Bautista sostiene: [...] una vez analizada la fehaciencia del gasto, Sunat entrará a analizar si el mismo resulta causal, y si se cumplen además con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad en el caso de los gastos en favor del personal; sin embargo si Sunat desconoce el gasto alegando que no resulta fehaciente y que no se ha cumplido con el principio de causalidad, el reparo pone en evidencia una total contradicción, toda vez que la causalidad es un elemento que se analiza cuando se ha demostrado la fehaciencia del gasto, esto es, no puede alegarse que el gasto es no fehaciente y no causal a la vez, deviniendo en nulo el reparo, tal como lo ha señalado diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal [...].⁴ **3.2.8** La empresa recurrente sostiene, en suma, que la sentencia de vista incurrió en la infracción normativa denunciada de interpretación errónea del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al sostener que no es contradictorio que una resolución establezca simultáneamente que una operación es no fehaciente y es no causal; dado que el cuestionamiento sobre la realidad de la operación y el análisis sobre su causalidad son abiertamente contradictorios. **3.2.8.1** Conforme lo tienen determinado las instancias de mérito, se ha advertido que en los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000340 y N.º 0122110000736, la administración dejó constancia de sus conclusiones respecto de los servicios prestados por Corporación Inka Kola ("fee de asesoría" y "ajuste de precios"), que son no fehacientes y además son no causales, lo que evidencia una clara contradicción en el reparo formulado a la empresa recurrente con incidencia en el impuesto a la renta y en el impuesto general a las ventas correspondientes al periodo dos mil siete. **3.2.8.2** Al respecto, la sentencia de vista señala, en el décimo quinto considerando, lo siguiente: [...] ii) según se constata de los Resultados de los Requerimientos números 0122110000340 y 0122110000736, el reparo por servicios de asesoría técnica se fundamenta en que pese a los documentos presentados por la empresa accionante durante la fiscalización, estos no acreditaron la fehaciencia del servicio observado, por lo que la Administración no pudo pasar a analizar el cumplimiento del principio de causalidad, por tanto, no existe motivación

contradictoria relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad como erróneamente lo sostiene la A-quo en el considerando décimo noveno de la sentencia recurrida; [...] **3.2.8.3** Asimismo, en su considerando décimo sexto, la recurrida expone lo siguiente: **Décimo Sexto.-** Que, finalmente, lo argüido por la defensa técnica de la empresa accionante, en cuanto a que se debe revocar la sentencia recurrida en el extremo referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 (de la Ley del Impuesto a la Renta) en el tramo final de la fiscalización del Impuesto a la Renta, así como que corresponde que el Juzgado ampare también el defecto de motivación contradictoria, relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, carece en rigor de asidero, toda vez que a lo largo del procedimiento de fiscalización se ha señalado que el fundamento determinante de los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios es la falta de acreditación respecto a la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que no existe motivación contradictoria, por un supuesto cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, que pudiera generar la nulidad del acto administrativo impugnado en este proceso, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; [...] **3.2.8.4** Lo sostenido por la sentencia de vista para justificar que no resultaba contradictorio el que en los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000340 y N.º 0122110000736 se dejara constancia de un cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, respecto de los servicios prestados por Corporación Inka Kola ("fee de asesoría" y "ajuste de precios"), no se ajusta a derecho, debido a que los citados resultados de requerimiento contienen una indebida motivación, por ser contradictorios, ya que pretenden justificar el desconocimiento del gasto y del derecho al crédito fiscal, señalando que los mismos no resultan fehacientes y que además no han cumplido con el principio de causalidad, en tanto que la causalidad constituye un criterio que se analiza luego de que se ha demostrado la fehaciencia del gasto. Esta contradicción evidencia que, adicionalmente, la sentencia de vista ha inaplicado el numeral 6.3. del artículo 6º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS. Asimismo, la indebida motivación de los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000340 y N.º 0122110000736 afecta el derecho de defensa de la empresa contribuyente, y vicia de nulidad a los referidos resultados de los requerimientos, los mismos que constituyen el fundamento de los reparos efectuados por la administración en la presente controversia. La norma denunciada por la empresa recurrente señala: **Ley N.º 27444** Artículo 6º.- Motivación del acto administrativo 6.1 La motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado. 6.2 Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo. **6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación**

para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto [...]. En mérito a lo anteriormente expuesto, **corresponde amparar la causal deducida** de interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS. **Cuarto: Infracción normativa por inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y de los artículos 4° y 6° del Reglamento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF**

4.1 La empresa recurrente argumenta en esencia que la Sala Superior ha inaplicado el artículo 75 del Código Tributario y los artículos 4° y 6° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, porque las observaciones a la fehaciencia y a la causalidad no se realizaron a través de un requerimiento previo al emitido en virtud del artículo 75 del citado código. Incluso, en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista se ha constatado que, mediante el Requerimiento N.º 0122110000340, únicamente se solicitó explicar el tratamiento tributario y la naturaleza de los ajustes de precios y fee de asesoría, sin comunicar observación alguna de fehaciencia y/o de causalidad; más bien, tales observaciones se realizaron a través del Resultado de Requerimiento N.º 0122110000340.

4.2 Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 75 del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, señala: Artículo 75.- Resultados de la fiscalización o verificación Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. (*) Artículo sustituido por el artículo 18 de la Ley N.º 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998. (*) Párrafo sustituido por el artículo 31 del Decreto Legislativo N.º 953, publicada el 05-02-2004, cuyo texto es el siguiente: "En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

4.3 Los artículos 4° y 6° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, establecen: Artículo 4°.- Del Requerimiento Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar

inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para:

a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario". Artículo 6°.- Del resultado del Requerimiento Es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la Sunat de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas".

4.4 Sobre el particular, la sentencia de vista sostiene en el décimo tercer considerando, ítem iv), lo siguiente: iv) posteriormente, mediante el Requerimiento número 0122110000736, emitido al amparo de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, obrante a folios veintitrés y veinticuatro del tomo siete, la Administración solicitó a la contribuyente presentar sus descargos, debidamente sustentados con documentación fehaciente, al reparo formulado por concepto de servicios de asesoría técnica y ajustes de precios no documentados de manera fehaciente; v) según consta en el Resultado del Requerimiento número 0122110000736, obrante de folios veintiséis a treintiocho del tomo siete, la Administración concluyó lo siguiente: **a)** la documentación proporcionada por la contribuyente, consistente en facturas de servicios, pagos de los servicios realizados al proveedor, correos electrónicos, diapositivas de presentación de productos e informes de auditoría de calidad, no permiten evaluar la necesidad del gasto, evaluar la efectiva realización de los servicios ni tampoco son suficiente prueba del servicio prestado; **b)** la contribuyente no ha explicado ni presentado documentación que evidencie y justifique la naturaleza de los ajustes de precios del concentrado, tales como: contratos, convenios, acuerdos, cartas y/o comunicaciones entre el proveedor y el cliente, notas de pedido al proveedor, que justifiquen o indiquen el motivo del ajuste de precios como podría ser la variación de costos de importación de materia prima o mano de obra, cambios en índices de precios, variación del tipo de cambio, revisión de tarifas, cotización en bolsa, y otros conceptos; **c)** las facturas de ajustes en cuanto a la descripción de los ajustes de precios así como su registro en libros y registros contables como es el caso del kárdex de existencias, no permiten identificar de manera indubitable y fehaciente que los mismos correspondan a ajustes de precios de materias primas como el contribuyente pretende dar a entender; (...); asimismo, consignó como base legal los artículos 20, 32, 37 y 44, inciso j), del Decreto Supremo número 179-2004-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; [...] De acuerdo con lo establecido por el artículo 62 del Código Tributario, la facultad de fiscalización ejercida por la administración tributaria es discrecional, lo cual no supone que se ejerza en forma arbitraria y generando indefensión en el contribuyente fiscalizado, toda vez que la citada facultad se encuentra limitada por nuestra Constitución, el Código Tributario y

el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF. De acuerdo con lo expuesto por la sentencia de vista en el considerando citado en el ítem 4.4 de la presente ejecutoria, la citada resolución pone en evidencia que la administración tributaria recién puso en conocimiento de la empresa contribuyente que las observaciones a los gastos eran por falta de fehaciencia al consignar la base legal correspondiente en el Requerimiento N.º 0122110000736, emitido al amparo de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, lo que no se ajusta a ley, pues inaplica lo prescrito por el Reglamento de Fiscalización de la Sunat en los artículos 4º y 6º.

4.5 El Tribunal Constitucional ha emitido pronunciamiento respecto de los límites constitucionales de los requerimientos de información que emite la administración tributaria durante un procedimiento de fiscalización. Mediante la sentencia recaída sobre el Expediente N.º 04168-2006-PA5, señaló que: El segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los “principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad” [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7]. Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada. El artículo 74 de la Constitución, segundo párrafo, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los “principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad” [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7]. Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF), que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, **mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto⁶, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional.** [Énfasis agregado] En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional⁷ señaló que: [...] **En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos [...].** Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria [...]. En el considerando décimo tercero, la sentencia de vista señala que, al analizar las actuaciones de la presente controversia, advierte que en el procedimiento de fiscalización tributaria seguido a la empresa demandante, mediante el Requerimiento N.º 0122110000340, se le solicitó explicar el tratamiento contable tributario (contabilización en cuentas de costos y/o gastos) y la naturaleza de los conceptos “ajuste de precios y “fee de asesoría” descritos en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inca Kola Perú

S.R.L. y que se contabilizaron en las cuentas Materias Primas (602030000), Servicio de Asesoría Técnica (639240001) y Servicio de Asesoría Técnica CT (639270001), sin comunicar observación alguna sobre fehaciencia o sobre causalidad; más bien, tales observaciones se comunicaron mediante el Resultado del Requerimiento N.º 0122110000736, en que se indica recién la base legal de los reparos, al señalar los artículos 37 y 44 de la Ley de Impuesto a la Renta. De acuerdo con lo expuesto, se advierte que en la sentencia de vista se ha dejado constancia de que las observaciones a la fehaciencia y a la causalidad no se realizaron a través de un requerimiento previo, como el regulado en el inciso a) del artículo 4º del Reglamento de Fiscalización de la Sunat, sino mediante el Resultado del Requerimiento N.º 0122110000736, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, que es el requerimiento emitido previo a la conclusión del procedimiento de fiscalización, por medio del cual la administración podrá comunicar las conclusiones a las que haya arribado antes de emitir las resoluciones de determinación y de multa que correspondan, las mismas que, con su notificación al obligado, determinan la finalización del procedimiento de fiscalización. Al comunicar los reparos sobre la fehaciencia y sobre la causalidad con el Resultado del Requerimiento N.º 0122110000736, se ha generado indefensión en la empresa recurrente, la cual, con la notificación de dicho documento, se encuentra imposibilitada de contradecir las conclusiones a que arribó la administración tributaria. Lo anteriormente señalado acredita que la sentencia de vista ha incurrido en la infracción denunciada de inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y de los artículos 4º y 6º del Reglamento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, lo que demuestra la vulneración de las normas denunciadas y, adicionalmente, del derecho de defensa de la empresa recurrente. Por todo lo anteriormente expuesto, corresponde estimar la causal deducida y **amparar el recurso extraordinario de la empresa recurrente, el cual resulta fundado.**

Actuación en sede de instancia Al haberse estimado el recurso de casación de la parte demandante, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada, que declaró fundada en parte la demanda, y, reformándola, **declarar fundada la demanda en todos sus extremos.** En tal sentido, se declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05295-3-2018, del diecisiete de julio de dos mil dieciocho; y la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010093, que confirmó las acotaciones formuladas contra la demandante por impuesto a la renta e impuesto general a las ventas del ejercicio dos mil siete, así como las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0025822 a N.º 012-003-0025833 y N.º 012-003-0025769 a N.º 012-003-0025781, así como las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0018664 a N.º 012-002-0018675 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el impuesto general a las ventas de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos. Asimismo, se declara la nulidad de los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000736, del veintisiete de junio de dos mil once, y N.º 012211000928, del veintiséis de julio de dos mil once, mediante los cuales se comunicó a la demandante las conclusiones de la fiscalización de las citadas obligaciones tributarias. **Decisión** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, **declararon fundado** el recurso de casación interpuesto por la empresa Corporación Lindley Sociedad Anónima. En

consecuencia, **casaron** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la resolución número treinta y cinco, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno; y, actuando en sede de instancia, **revocaron** la sentencia apelada, expedida mediante resolución veinticuatro, de fecha veintinueve de enero de dos mil veintiuno, que declaró fundada en parte la demanda, y, **reformándola, declararon fundada la demanda** en todos sus extremos. Por tanto, **se declara** la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05295-3-2018, del diecisiete de julio de dos mil dieciocho; se declara la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010093, así como las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0025822 a N.º 012-003-0025833 y N.º 012-003-0025769 a N.º 012-003-0025781, así como las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0018664 a N.º 012-002-0018675 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el impuesto general a las ventas de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos. Asimismo, **corresponde declarar la nulidad** de los Resultados de los Requerimientos N.º 0122110000736, del veintisiete de junio de dos mil once, y N.º 012211000928, del veintiséis de julio de dos mil once. Por último, **dispusieron** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a Ley, en los seguidos por Corporación Lindley Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía.

1 Corte Interamericana de Derechos Humanos (2009). "Caso Tristán Donoso vs. Panamá"; párr. 153.

2 Muelle Díaz, Catherine y Valentín Turriate, Renzo (2013). "La regla de fehaciencia y su aplicación en materia de gastos deducibles en el impuesto a la renta empresarial: primeras reflexiones". En Foro Jurídico, N.º 12; p. 110. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13804>

3 Ibidem, p. 112

4 Carrillo Bautista, Miguel (2018) "Fehaciencia, causalidad, devengo y formalidades en la deducción de los gastos en la determinación del impuesto a la renta". <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2018/01/31/fehaciencia-causalidad-devengo-y-formalidades-en-la-deducion-de-los-gastos-en-la-determinacion-del-impuesto-a-la-renta/>

5 Sentencia de fecha veinticuatro de setiembre de dos mil ocho. Fundamento seis.

6 Aguiló, Joseph. "Sobre Derecho y Argumentación". En: Argumentación, razonamiento e interpretación, material de lectura, Tribunal Constitucional del Perú, Lima, dos mil ocho. p. 10.

7 Sentencia de fecha veinticuatro de setiembre de dos mil ocho. Fundamento catorce.