

Casación N.º 26985-2021-Lima

Lima, veintiuno de marzo de dos mil veintitrés

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República Vista

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **Objeto del recurso** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú**, mediante escrito del veintisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja mil ciento cuarenta y ocho a mil ciento setenta y seis¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del cuatro de agosto de dos mil veintiuno (foja mil treinta y cinco a mil cincuenta y tres), emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la sentencia apelada, contenida en la resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

Antecedentes del recurso De la demanda Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el veintitrés de julio de dos mil quince (foja cuatrocientos cincuenta y ocho a cuatrocientos noventa y ocho), postulando las siguientes pretensiones: - **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03318-1-2015, del treinta y uno de marzo de dos mil quince, únicamente en los extremos en que confirma la Resolución de Intendencia N.º 0150140008842/Sunat respecto al reparo de gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltd. –en adelante, Mitsui–. - **Primera pretensión accesoria:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N.º 0150140008842/Sunat, en el extremo que desestimó el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N.º 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014813, respecto al reparo mencionado. - **Segunda pretensión accesoria:** Una vez declarada la nulidad parcial de la señalada resolución de Intendencia, se declare la nulidad parcial de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014813, en los extremos en que formulan el mismo reparo. - **Tercera pretensión accesoria:** Como consecuencia de declararse la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa, pide se le reconozca el derecho a deducir para fines del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio dos mil cuatro, el gasto por comisión según convenio con Mitsui; y se deje sin efecto la multa impugnada, la que es accesoria al reparo señalado. Como fundamentos de su demanda, señala que el Tribunal Fiscal ha vulnerado el principio de legalidad recogido en la Ley N.º 27444, al negar su derecho a deducir gastos que se encuentran estrechamente vinculados a la generación de rentas grabadas por parte de la demandante, derecho recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Alega que el Tribunal Fiscal incurrió en error al mantener el reparo efectuado por la administración tributaria referido a la deducción del gasto por el pago de comisiones a la empresa Mitsui durante el ejercicio dos mil cuatro, en tanto no se habría acreditado documentariamente la prestación del servicio para el cobro de la referida comisión. Señala que la resolución administrativa impugnada es nula por cuanto ha vulnerado el

derecho de la accionante a la seguridad jurídica, toda vez que la resolución impugnada modifica los fundamentos utilizados en otros pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal frente al mismo reparo formulado por la Sunat contra la demandante en otros ejercicios fiscales. Es decir, en la Resolución N.º 10504-1-2013 (referida al ejercicio dos mil tres) el motivo de la confirmación del reparo es que la comisión pagada a Mitsui sería un gasto de su casa matriz y no de la demandante; y en la Resolución N.º 09478-1-2013 (referida al ejercicio dos mil dos) el motivo de la confirmación del reparo es que no se habría acreditado que los ingresos provenientes del préstamo fueron destinados a operaciones llevadas a cabo por la demandante. Argumenta que en las Resoluciones N.º 10504-1-2013 y N.º 03318-1-2013 se exigía sustentar el uso y destino de los fondos provenientes del préstamo otorgado por Mitsui a la demandante, mientras que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 3318-1-2015 señala que es irrelevante comprobar el destino del préstamo otorgado por Mitsui y como motivo de reparo para el caso de autos se establece que no se acreditó la vinculación causal de la comisión con el convenio de mutuo (préstamo). Así, el Tribunal Fiscal ha resuelto de diferente manera y dicha actuación corresponde a la finalidad de mantener la acotación de cualquier modo. Menciona que la resolución impugnada en el presente caso contiene una motivación incongruente y contradictoria que acarrea su nulidad, toda vez que en principio se señala que entre el Convenio de Comisión y el préstamo obtenido por la casa matriz existe una relación de condición y en otros párrafos se señala que la comisión pagada a Mitsui tendría vinculación con la venta de cobre refinado; sin embargo, dicha comisión no habría sido establecida como condición contractual. Asimismo, argumenta que incurre en incongruencia al señalar en principio que el Convenio de Comisión forma parte de las obligaciones derivadas de la venta de cobre y posteriormente que el pago de la comisión no es una condición para el contrato de venta de cobre, cuando en un principio se aceptó su naturaleza de obligación accesorio. Expone que, aun considerando que la comisión es accesorio al préstamo de Mitsui a la parte demandante, es de destacar que los fondos obtenidos sí fueron recibidos por esta última en el Perú y tuvieron como destino el desarrollo de sus actividades generadoras de rentas gravadas. Es decir, así como la venta de cobre refinado genera ingresos gravados para la accionante, según el Tribunal Fiscal, el préstamo otorgado por Mitsui a su casa matriz, bajo el mismo criterio, debe reconocerse también para la deducción de las comisiones pagadas por dicha operación, que generó rentas gravadas con el impuesto a la renta en el Perú para la demandante. Indica que el contrato de comisión es accesorio al contrato de compraventa de cobre a favor de Mitsui, el cual generó ingresos gravados con impuesto a la renta. En consecuencia, los pagos por comisión son gastos deducibles, aun en el caso de que el Contrato de Comisión fuera accesorio al Contrato de Préstamo, por cuanto dicho préstamo sirvió para financiar a la contribuyente y seguiría cumpliéndose el principio de causalidad. Precisa que las comisiones pagadas a Mitsui (en razón de que se obligó a comprar cobre) no son liberalidades y cumplen con el principio de causalidad que faculta a deducir el gasto correspondiente, toda vez que dicho pago permitió que su empresa prescindiera de los servicios de Mitsui Ltd., quien fue su agencia de ventas en Asia. Agrega que los contratos de préstamo, comisión y compraventa son negocios jurídicos vinculados (contratos coligados), cuya interpretación no puede hacerse de manera aislada como

actos individuales y mucho menos separadamente de la realidad económica que se pretende regular. **Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Sentencia de vista Conocida la causa en segunda instancia, la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del cuatro de agosto de dos mil veintiuno (foja mil treinta y cinco a mil cincuenta y tres), confirmó la sentencia apelada, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Del recurso de casación y el auto calificadorio Mediante auto calificadorio del treinta y uno de marzo de dos mil veintidós, esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, por las siguientes causales²: **a) Infracción a las normas que garantizan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales (artículo 139.5 de la Constitución Política del Perú, 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):** La recurrente señala que la Sala Superior incurrió en diversos vicios de motivación, en vista de que se remitió directamente a las disposiciones del Código Civil y el Código de Comercio, a pesar de que la aplicación de tales normas constituye una cuestión controvertida. Asimismo, en el recurso de casación se señala que el órgano jurisdiccional habría rebasado los aspectos que eran materia de controversia, y no habría sustentado por qué los medios probatorios ofrecidos no acreditaban el destino de los fondos obtenidos del préstamo. **b) Indevida aplicación del inciso b del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, del inciso a del artículo 17 de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, así como de los artículos 1790 del Código Civil y 237 del Código de Comercio:** La recurrente afirma que la Sala Superior aplicó tales disposiciones del sistema jurídico nacional, a fin de asignar un determinado tratamiento jurídico a los desembolsos objeto de deducción. Sin embargo, no consideró que el acuerdo contractual integral celebrado con la empresa a favor de la cual se efectuó el pago de las comisiones, estaba regido por normas extranjeras, en virtud de las cuales podría entenderse la real naturaleza de las comisiones pagadas. **c) Infracción normativa de los artículos 37 y literal d del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta:** La recurrente sostiene que la Sala Superior ha calificado de manera errónea como una liberalidad el pago de comisiones, y en atención a ello, ha desconocido el carácter deducible de tales desembolsos; pese a su relevancia dentro de la estructura comercial y económica de los acuerdos suscritos. Considerandos **Primero:** Contextualizado el caso, es pertinente hacer algunos apuntes acerca del recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del

Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1° de la Ley N.º 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,³ que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal –de orden constitucional y legal–, desde que si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por la parte recurrente. Segundo: Análisis de la causal casatoria de naturaleza procesal **2.1.** Corresponde iniciar el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento, o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho –incluido el Estado– que pretenda hacer uso abusivo de

estos derechos. Así, señala la doctrina: [...] por su naturaleza misma, se trata de un derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de pequeños derechos que constituyen sus componentes o elementos integradores, y que se refieren a las estructuras, característica del Tribunal o instancias de decisión, al procedimiento que debe seguirse y a sus principios orientadores, y a las garantías con que debe contar la defensa.⁵

2.2. Dicho de otro modo, el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal.

2.3. El derecho al debido proceso comprende a su vez, entre otros, el derecho a la **motivación de las resoluciones judiciales**, previsto en el **numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental**⁶, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁷ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁸.

2.4. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional. Asimismo, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, se señala 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 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 y decididas por los jueces ordinarios.⁹

2.5. Además, resulta pertinente señalar que el derecho a la motivación garantiza a las partes el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente la decisión, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, y que resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia.

2.6. Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valoración esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la

decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado. **2.7.** Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al juez que elabora la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹⁰, todo ello dentro de la función endoprocesal de la motivación. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹¹. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹², todo lo cual se presenta dentro de la función extraprocesal de la motivación. **2.8.** La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹³ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹⁴. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión.¹⁵ **2.9.** Bajo este desarrollo legal y jurisprudencial, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales confirmó la sentencia apelada, que declaró infundada en todos sus extremos la demanda; lo cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente. **2.10.** Respecto a la causal procesal planteada por la recurrente, referida a la motivación de las decisiones judiciales como garantía de la correcta administración justicia y que, a su vez, se caracteriza por ser un derecho fundamental recogido y protegido en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil. **2.11.** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si la sentencia de vista ha transgredido el derecho constitucional en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **2.12.** Así tenemos que, en el caso concreto, la casacionista cuestiona la vulneración del derecho a obtener una decisión motivada –habría incurrido en diversos vicios de motivación, en vista de que se remitió directamente a las disposiciones del Código Civil y el Código de Comercio, a pesar de que la aplicación de tales normas constituye una cuestión controvertida–, lo cual será materia de análisis. **2.13.** De la revisión integral de la sentencia de vista materia de casación, se aprecia que ha cautelado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que se ha delimitado la controversia que fue objeto de pronunciamiento conforme a las

pretensiones planteadas, como se desprende de los considerandos cuarto, quinto, sexto y séptimo, y se ha cumplido con emitir decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación –los que previamente se han identificado en el tercer considerando de la impugnada–, tal como se desglosa del desarrollo lógico jurídico que emerge del noveno considerando de la citada sentencia, invocando el marco regulatorio relacionado a lo que es asunto de controversia. **2.14.** Se trasluce entonces que para absolver y desvirtuar los agravios planteados en el respectivo recurso de apelación, la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los hechos y de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto, de lo actuado en el expediente administrativo formado por la administración tributaria con motivo del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cuatro, que corresponde a la contribuyente Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, en lo concerniente al reparo por gastos por comisión según convenio con Mitsui, los cuales fueron contabilizados por la parte recurrente en la cuenta de gasto 6700315 - “Intereses, Comisiones y Gastos” por el monto de S/ 1’309,440.00, (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos), ello al no haberse acreditado documentalmente la prestación del servicio que originó el pago de dicha comisión; lo cual originó la emisión de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014813 por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Igualmente, ha justificado las **premisas fácticas**, señalando que la parte recurrente no sustentó ni acreditó en qué consistió la prestación efectiva del servicio recibido por parte de Mitsui, para que cobre una comisión, por lo que no cumpliría con lo establecido en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, señala que no se puede verificar que el Convenio de Comisión celebrado entre Mitsui & Co. Ltd. y Southern Peru Limited (matriz) haya sido establecido como condición contractual para la compra de minerales por parte de Mitsui & Co. Ltd.; tampoco se aprecia una justificación o los motivos para el pago de dicha comisión. Asimismo, precisa que no se observa del Contrato de Comisión operaciones de carácter mercantil que fueran encargadas por Southern Peru Limited (comitente) a Mitsui (comisionista) vía mandato, mediante el cual se origine el pago de la comisión mercantil. Por otro lado, la Sala Superior ha expuesto las **premisas jurídicas** –artículos 28 (inciso b) y 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF; artículo 1790 del Código Civil; y artículos 237 y 238 del Código de Comercio–, que le han permitido llegar a la **conclusión** de que el Convenio de Comisión no guarda relación con el contrato principal de compra de cobre con Mitsui ni con el Contrato de Compra de Cobre Mitsui; la Sala Superior precisa que dichos instrumentos tienen objetos diferentes y que dicho convenio no cumple con el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no se encuentra acreditado que los gastos por dicho concepto deducidos por la parte recurrente en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro fueren necesarios para producir la renta o mantener su fuente generadora. De otro lado, la recurrente señala que la sentencia de vista incurre en motivación aparente cuando omite analizar un punto fundamental de su defensa en la demanda y el recurso de apelación: el relacionado al destino de los fondos obtenidos del Contrato de Préstamo celebrado por

su matriz y Mitsui. Añade que nunca había manifestado que se estén cuestionando los gastos y costos del Contrato de Préstamo, sino que era innegable la relevancia que tiene el destino de los fondos del préstamo obtenido de Mitsui de cara a comprobar si los pagos de las comisiones a Mitsui cumplen o no con el principio de causalidad. Al respecto, la sentencia de vista señaló lo siguiente: [...] Sobre ello, cabe puntualizar que, si bien el Contrato de Comisión guarda relación con el Contrato de Préstamo, del contenido de dichos contratos no se aprecia vinculación causal alguna que justifique la necesidad del pago de dicha comisión como contraprestación del referido préstamo, por lo que, resulta irrelevante, analizar el destino de los fondos obtenidos por el préstamo para demostrar la necesidad de los gastos en los que incurren las empresas y lo deducen. Como se ha señalado en los considerandos anteriores, la nota central para autorizar la deducción de los gastos es que estos estén destinados a la producción de renta o al mantenimiento de la fuente, lo que no ha ocurrido en el presente caso. [...].

2.15. Del análisis de lo señalado por la sentencia de vista, tenemos que el colegiado superior sí se ha pronunciado sobre el destino de los fondos y ha señalado que considera que su análisis es irrelevante para la resolución del caso. Así, se verifica que no existe una falta de motivación sino una discrepancia entre los criterios de análisis y valoración asumidos por la Sala Superior y lo expuesto por la recurrente. **2.16.** De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Se cauteló y respetó el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia del colegiado superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. **2.17.** Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, no debe confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso se examinan los criterios lógicos y argumentativos, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido debidamente interpretada y aplicada. Por tanto, el hecho de que la recurrente no concuerde con la conclusión a que arriba la Sala Superior, sobre la base de la aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no implica que el colegiado revisor haya incurrido en un vicio de motivación o, propiamente, en motivación aparente. **2.18.** En consecuencia, al no configurarse la infracción de las normas que garantizan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales (inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil), la causal procesal bajo examen deviene **infundada. Tercero: Análisis de las causales casatorias de naturaleza material** Habiéndose desestimado la causal de naturaleza procesal, corresponde emitir pronunciamiento respecto a las causales casatorias de naturaleza material. **d.1. Sobre la causal de indebida aplicación del inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, del inciso a) del artículo 17 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, así como de los artículos 1790 del Código Civil y 237 del**

Código de Comercio d.1.1. Las disposiciones normativas cuya infracción denuncia la recurrente establecen lo siguiente: **Del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 054-99-EF** Artículo 28.- Son rentas de tercera categoría: [...] b) Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar. [...] **Del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 122-94-EF** Artículo 17.- Rentas brutas de tercera categoría Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 28 de la Ley: a) Se considera agentes mediadores de comercio a los corredores de seguro y comisionistas mercantiles. [...] Código Civil Mandato Artículo 1790.- Definición Por el mandato el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante. Código de Comercio Artículo 237.- Comisión mercantil Se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista. d.1.2. Como argumentos de esta causal, la recurrente afirma que la Sala Superior aplicó tales disposiciones del sistema jurídico nacional, a fin de asignar un determinado tratamiento jurídico a los desembolsos objeto de deducción. Sin embargo, no consideró que el acuerdo contractual integral celebrado con la empresa a favor de la cual se efectuó el pago de las comisiones, estaba regido por normas extranjeras, en virtud de las cuales podría entenderse la real naturaleza de las comisiones pagadas. d.1.3. Al respecto, la Sala Superior señaló que la esencia o naturaleza de un contrato de comisión mercantil radica en la obligación (mandato) del comisionista de realizar determinados actos de comercio a favor del comitente, quien paga una comisión por tales operaciones de comercio; sin embargo, la empresa realizó una deducción de gastos por comisión para efectos del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro sustentándose en el Convenio de Comisión suscrito por Southern Perú Limited y la empresa no domiciliada Mitsui & Co. Ltd. Además, precisó la Sala Superior que el pago por comisión no corresponde a la naturaleza de una comisión mercantil, en virtud a lo regulado por los artículos 237 y 238 del Código de Comercio y el artículo 1790 del Código Civil, previamente citados. **3.1.4.** De lo señalado, se debe tomar en cuenta que, para el análisis de las posiciones en debate, no resulta suficiente utilizar el método de interpretación literal; por ello, emplearemos el método de interpretación sistemática de las normas –al amparo de la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario–, que resulta ser el idóneo, en tanto queremos extraer del texto de la norma cuya infracción se invoca un enunciado cuyo sentido se encuentre acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Interpretar una norma de manera aislada, solo con los términos que expresa en su articulación sintáctica, nos puede llevar a conclusiones inexactas o contrarias a su verdadera intención; ya que el artículo normativo a analizar forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto de los demás, sino que debe ser, sobre todo, racional, coherente y objetivo. **3.1.5.** Asimismo, el criterio de la especialidad llama inmediatamente a considerar la norma IX del título preliminar del Código Tributario. Huamaní Cueva señala, por un lado, que esta establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse dispositivos legales de distinta naturaleza a la tributaria, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y, de otro lado, que supletoriamente, esto es, en caso las normas tributarias no alcancen solución y persista

el vacío legal tributario, se aplicarán los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho¹⁶. **3.1.6.** Para prevenir las lagunas normativas en nuestro ordenamiento existe la relación de supletoriedad¹⁷, o sea, la relación entre las disposiciones de diversas ramas o subsistemas de nuestro ordenamiento jurídico, por la cual lo regulado en un cuerpo normativo puede ser aplicable a otro, siempre y cuando no sea incompatible, para evitar o prevenir la existencia de lagunas jurídicas. Debemos establecer que el artículo IX del título preliminar del Código Civil prescribe lo siguiente: **Código Civil Título preliminar** Artículo IX.- Aplicación supletoria del Código Civil Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza. Sin embargo, en este escenario de aplicación supletoria, las disposiciones tributarias prescriben expresamente que en el ámbito tributario se aplicarán los principios del derecho tributario, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho; en el contexto de coherencia del ordenamiento jurídico. **3.1.8.** De acuerdo a las infracciones planteadas por la parte recurrente, se advierte que el inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio; y precisa el inciso a) del artículo 17 del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto al Renta, que tienen dicha condición los corredores de seguro y comisionistas mercantiles. Asimismo, el artículo 1790 del Código Civil regula el mandato, mientras que el artículo 237 del Código de Comercio se relaciona con la comisión mercantil. Sin embargo, en el caso materia de autos, estamos frente a una controversia de naturaleza tributaria – reparo por gastos por comisión, según convenio con Mitsui & Co. Ltda., contabilizado en la cuenta de gasto 6700315 - “Intereses, Comisiones y Gastos” por el monto de S/ 1’309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos)–, por lo cual corresponde aplicar una norma tributaria, vale decir, una norma especial. **3.1.9.** El reparo en cuestión se relaciona con el hecho de que la parte recurrente no habría acreditado documentalmente que los beneficios obtenidos por el contrato de préstamo equivalente a cien millones de dólares americanos (US\$ 100’000,000.00) por la casa matriz de la demandante, hayan sido destinados a las operaciones de la demandante en el país; y que, de acuerdo a la Carta N.º 080011254570-01-Sunat, a la Orden de Fiscalización N.º 080011254570 y al Requerimiento N.º 0121080000061¹⁸, la administración tributaria inició procedimiento de fiscalización a la demandante a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y/o obligaciones formales respecto del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cuatro. Como resultado de la fiscalización, la administración tributaria determinó, entre otros, el reparo por concepto de gastos por comisión no acreditados fehacientemente, por no cumplir con el principio de causalidad en lo referido a los pagos registrados en la cuenta de gasto 6700315 - “Intereses, Comisiones y Gastos” por el monto de S/ 1’309,440.00, (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos), por servicios prestados que originaron la comisión pagada a Mitsui & Co. Ltda., ello relacionado con la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio dos mil cuatro. **3.1.10.** La recurrente cuestiona la indebida aplicación de los artículos 1790 del Código Civil y 237 de Código de Comercio. Por aplicación indebida de

una norma se entiende lo siguiente: [...] ocurre cuando, sin embargo de interpretarla el juzgador en su verdadera inteligencia, la aplica a un caso que ella no regula; es decir, cuando se aplica al asunto que es materia de la decisión una ley impertinente. [...] Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores in judicando o in procedendo. Los vicios in judicando son los yerros en que incurre el juez al dirimir el conflicto, sea porque elige mal la norma sustancial, lo que lo lleva a aplicar un texto impertinente, sea por aplicar el que corresponde, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene. [...] ¹⁹ **3.1.11.** Ahora bien, a efectos de verificar la infracción planteada, nos remitiremos al contenido del Contrato de Préstamo²⁰, del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, suscrito entre Southern Peru Limited - "prestatario", y Southern Peru Cooper Corporation - "garante" y Mitsui & Co. Ltd.- "prestamista", en el cual se precisa la jurisdicción a que se someten las partes contratantes: 14. Ley que Rige: Sometimiento a la Jurisdicción 14.1 Ley que Rige. La validez, interpretación y la ejecución de este Contrato y cualquier disputa relacionada con este Contrato se rige y se determina de acuerdo con la ley normativa, reguladora y resolutive del Estado de Nueva York, Estados Unidos de América (excluyente de cualquier opción del Estado de los reglamentos de la ley) y hasta donde es aplicable, la ley federal, normativa y resolutive de los Estados Unidos de América. **3.1.12.** Ante este hecho concreto y verificable, no corresponde analizar si el contrato antes descrito es uno de "comisión mercantil", debido a que la Sala Superior, al momento de resolver el caso concreto -"Intereses, Comisiones y Gastos" por el monto de S/ 1'309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos)-, aplicó las normas del Código Civil y el Código de Comercio, es decir, normas peruanas, sin tomar en consideración que las partes contratantes según Contrato de Préstamo del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se sometieron a la jurisdicción del Estado de Nueva York, Estados Unidos de América. En el presente caso, se advierte que la Sala Superior ha aplicado el inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, el inciso a) del artículo 17 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, así como los artículos 1790 del Código Civil y 237 del Código de Comercio, en tanto en el presente caso no correspondía la aplicación de dichas disposiciones sino de las normas de la jurisdicción del Estado de Nueva York de los Estados Unidos de América, conforme a los términos del contrato, motivo por el cual la presente causal debe declararse **fundada**. **3.2. Sobre la infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta** **3.2.1.** Antes de analizar las infracciones normativas, es pertinente señalar que para que un gasto sea deducible para determinar la renta neta de tercera categoría deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 054-99-EF: 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, [...] ²¹ [...] Asimismo, resulta necesario acudir al literal d) del artículo 4º de la referida ley: Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: [...] d) Las donaciones y cualquier otro acto de

liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37 de la Ley. [...] ²² Asimismo, la tercera disposición final de la Ley N.º 27356 ²³ señala lo siguiente: 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. **3.2.2.** Como argumentos de esta causal, la empresa recurrente sostiene que la Sala Superior ha calificado de manera errónea como una liberalidad el pago de comisiones, y en atención a ello ha desconocido el carácter deducible de tales desembolsos, pese a su relevancia dentro de la estructura comercial y económica de los acuerdos suscritos. **3.2.3.** Corresponde realizar el análisis del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho artículo prevé tanto los supuestos de gastos que se admiten como deducibles –gastos necesarios para producir y mantener su fuente y gastos vinculados con la generación de ganancias de capital– para la acreditación de la deducción. En el caso de auto, el reparo formulado por la administración tributaria es por gastos por comisión, según convenio con Mitsui & Co. Ltda., contabilizado en la cuenta de gasto 6700315 - “Intereses, Comisiones y Gastos” por el monto de S/ 1’309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos). **3.2.4.** Al respecto, Picón Gonzales considera a la causalidad como: [...] la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta. ²⁴ **3.2.5.** Para ello, es necesario precisar que el principio de causalidad, desde su definición en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, precisa que, para establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. Asimismo, García Mullín ²⁵ manifiesta que: [...] Se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. **3.2.6.** De la norma referida en el párrafo anterior, esta Sala Suprema señala que se debe tener en consideración que, para que un gasto se considere deducible a efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, es importante señalar que a fin de acreditar ante la administración tributaria la necesidad del servicio se debe precisar en qué consisten las prestaciones acordadas por las partes contratantes, ello para determinar la causalidad. De los actuados administrativos, se tiene lo siguiente: a) Mediante Carta N.º 080011254570-01-Sunat, Orden de Fiscalización N.º 080011254570 y Requerimiento N.º 012108000061 ²⁶, la administración tributaria inició procedimiento de fiscalización a la demandante a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y/o obligaciones formales respecto del impuesto a la renta

ejercicio gravable dos mil cuatro. b) La administración tributaria efectuó dentro de ello el reparo por gastos por comisión, según Convenio de Comisión con Mitsui, contabilizado en la cuenta de gasto 6700315 - "Intereses, Comisiones y Gastos" por el monto de S/ 1'309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos). c) La administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014813 por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. d) Asimismo, la parte recurrente planteó su recurso de reclamación el doce de enero de dos mil nueve contra la Resolución de Determinación N.º 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014813 por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N.º 0150140008842²⁷, del treinta de diciembre de dos mil nueve, que lo declaró infundado. e) La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03318-1-2015²⁸, del treinta y uno de marzo de dos mil diez, confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140008842, en el extremo referido al reparo sobre gastos por comisión según Convenio de Comisión con Mitsui. **3.2.7.** Al respecto, el tema en cuestión es si la Sala Superior infringió las normas denunciadas en lo referido a si las comisiones pagadas en el ejercicio dos mil cuatro por la recurrente a Mitsui & Co. Ltda. son consideradas como gasto deducible del impuesto a la renta. Para ello, nos remitimos a Walker Villanueva, quien señala que: La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina –en doctrina– teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la conditio sine qua non, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales. En la doctrina alemana se ha desarrollado la causalidad en ambos sentidos. "Los gastos serían deducibles cuando, teniendo una conexión objetiva con la actividad productiva (causa objetiva), hayan sido realizados con la finalidad de obtener ingresos sujetos (causa subjetiva)". En esta última tesis, los gastos son necesarios teniendo en consideración dos aspectos: La relación objetiva entre el gasto y la actividad productiva, y la finalidad del empresario al realizarlo. Se entiende, entonces, la causa como finalidad, razón o motivo de obrar (causa finalis). Hay una tercera teoría, planteada por el profesor Klaus Tipke, que requiere una conexión objetiva y subjetiva entre el gasto y su resultado; esta teoría de la causalidad es conocida como Die Veranlassungs Theorie. Dicho planteamiento, que ha sido aceptado en Alemania, tiene como punto fundamental que todo acto humano radica en el motivo y que las actividades empresariales son planificadas. El resultado –renta y gasto– debe evaluarse a la luz de su causa o motivo y, como consecuencia de ello, clasificarlo como productivo o privado.²⁹ **3.2.8.** En este sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para efectos del impuesto a la renta, deben observarse los siguientes criterios: a) Los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva). b) Los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). De esta manera, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una

vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas. Dicho de otro modo, los gastos que no estén vinculados a las actividades de la empresa y/o que no tengan como finalidad la generación de rentas, no pueden ser considerados como gastos deducibles. **3.2.9.** Por su parte, la recurrente sostiene que, respecto a los pagos efectuados por comisión –reparo a la renta neta imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro por gastos por comisión, según convenio con Mitsui & Co. Ltda.–, la Sala Superior los ha calificado de manera errónea como una liberalidad, y, en atención a ello, ha desconocido el carácter deducible de tales desembolsos. **3.2.10.** En este sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora³⁰, la administración tributaria tiene la potestad de observar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en la hipótesis de encontrar inconsistencias o la presencia de información que requiere ser verificada, comunicará tal hecho a este, para que pueda levantar tales observaciones. Este levantamiento de las observaciones en el caso de gastos deducibles del impuesto a la renta, entre otros, implica señalar u ofrecer instrumentos o medios probatorios que razonablemente acrediten la vinculación de los gastos con las actividades productivas del deudor tributario y que, además, tengan como finalidad la generación de rentas. **3.2.11.** De esta manera, como señalamos anteriormente, debemos asumir que no todo gasto declarado por el deudor tributario puede ser deducible para efectos del impuesto a la renta, sino solo aquellos cuya vinculación a las actividades de la empresa y a la generación de rentas se haya acreditado razonablemente. **3.2.12.** La Sala Superior, con referencia al reparo por comisiones pagadas a Mitsui & Co. Ltda. impuesto por la administración tributaria, en su décimo primer considerando, precisó lo siguiente: [...] el Convenio de Comisión no guarda relación con el Contrato Principal de Compra de Cobre con Mitsui ni con el Contrato de Compra de Cobre Mitsui, estando a que dichos instrumentos tienen objetos diferentes, es decir, no se advierte accesoriadad o relación del mencionado Convenio de Comisión con el objeto de tales contratos de compra de cobre mediante los cuales se estableció que debía pagarse una comisión, pero sin justificar o exponer las razones para justificar tal pago. **Por tanto, el Convenio de Comisión no cumple con el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no se encuentra acreditado que los gastos por dicho concepto deducidos por la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 fueren necesarios para producir la renta o el mantener su fuente generadora. [Énfasis agregado]** **3.2.13.** A fin de verificar si la Sala Superior infringió la causal denunciada por la parte recurrente, se verificará el nexo causal entre los gastos y la generación de renta, ello en atención al reparo impuesto por la administración tributaria. De acuerdo a los actuados administrativos, se verifica que, a partir de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se dio la fusión de Southern Peru Copper Corporation y Southern Peru Limited, absorbiendo la primera de las nombradas a la segunda. **3.2.14.** Asimismo, mediante Sección 2 - Contrato de Préstamo, se acordó que Southern Peru Limited autorizará, emitirá y venderá a la prestamista, pagarés por un monto principal agregado de US\$ 100'000,000.00 (cien millones de dólares americanos), los cuales constituyen obligaciones generales, directas e incondicionales de la mencionada empresa, siendo que de acuerdo a lo prescrito en el numeral 7.1 de la Sección 7 - Reembolso de los pagarés, el monto

principal de los mismos será reembolsado por Southern Peru Limited a la prestamista a partir del quince de junio de dos mil cuatro. Asimismo, en la anotada sección 2, se añade sobre las obligaciones de pago de Southern Peru Limited bajo el Contrato de Compra de Cobre Mitsui y el Convenio de Comisión Mitsui, que los pagarés y cualquier otra obligación de pago asumida por Southern Perú Limited bajo dicho contrato de préstamo y los documentos de constitución, son garantizados por Southern Perú Copper Corporation, de acuerdo a la Sección 23 - Garantía de Southern Peru Copper Corporation, del referido contrato de préstamo, el cual señala lo siguiente: Southern Perú Copper Corporation garantiza incondicional e irrevocablemente al prestamista el pago debido y puntual del principal e intereses, si hubiera, de cada Pagaré (incluyendo los Montos Adicionales pagaderos por SPL con respecto al mismo, cualquier otro monto vencido y pagadero por SPL de acuerdo a los términos de este Contrato o los Documentos de Seguridad y todas las Obligaciones de Pago MCPA - MCA (de todo lo precedente, las "Obligaciones Garantizadas") cuando y en el momento que vencen y son pagaderas, ya sea en el vencimiento establecido, por declaración de aceleración, redención o lo contrario, de acuerdo con los términos del mismo. En caso de falta por SPL, de hacer puntualmente dicho pago, SPCC acuerda hacer efectivo dicho pago puntualmente cuando y en el momento que vence y es pagadero ya sea en el vencimiento establecido por declaración de aceleración, redención o lo contrario, como si dicho pago fue realizado por SPL, y a pagar cualquier y todos los Montos Adicionales pagaderos con respecto a la sección 7.11. [...] SPCC por el presente acuerda que, en el caso de incumplimiento en el pago del principal o intereses sobre cualquier Pagaré u otra Obligación Garantizada, el Prestamista puede iniciar un proceso legal directamente contra SPCC para ejecutar esta garantía sin primero proceder contra SPL.

3.2.15. Mediante la "Primera modificación al Contrato de Préstamo", suscrita el veinte de enero de mil novecientos noventa y nueve entre Mitsui & Co. Ltda. y Southern Peru Copper Corporation, las partes acuerdan modificar el contrato de préstamo suscrito por Southern Peru Copper Corporation, prestataria y sucesora por fusión con Southern Peru Limited; Southern Perú Copper Corporation, garante de Southern Perú Limited; de fecha once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, **cuya garantía se extinguió como resultado de la fusión**, y Mitsui & Co. Ltda., en los siguientes términos: 1) reemplazando la fecha de "31 de diciembre del 2001" en la Sección 3 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha de "31 de diciembre del 2000"; 2) reemplazando las fechas "31 de enero de 1999" y "28 de febrero de 1999" en la Sección 4 del Contrato de Préstamo con las nuevas fechas "31 de marzo de 1999" y "30 de abril de 1999", respectivamente; y 3) reemplazando la fecha "31 de diciembre del 2001" en la Sección 8.1 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha "31 de diciembre del 2000."³¹

3.2.16. Asimismo, de la traducción del Convenio de Comisión, del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, y el Contrato de Préstamo, suscrito entre Southern Perú Limited y Mitsui & Co. Ltda., se tiene que el literal A de los "Antecedentes" señala que las partes celebraron en la misma fecha un Convenio de Compra de Cobre Maestro, según el cual Southern Peru Limited venderá a dicha empresa cobre refinado en los términos especificados en el mismo, con la posibilidad de celebrar en el futuro convenios adicionales con relación a la porción de cobre refinado especificado en el mencionado convenio de compra.

3.2.17. En el literal B de los "Antecedentes" del

Convenio de Comisión, se señala que la obligación de Mitsui & Co. Ltda. es comprar cobre refinado bajo el Convenio de Compra de Cobre Maestro con Southern Peru Limited, donde se acordó pagar a dicha empresa una comisión respecto al cobre refinado programado a ser enviado bajo el anotado Convenio de Compra. Dicha comisión, conforme a lo establecido en la Sección 2, asciende a US\$ 32,000.00 (treinta y dos mil dólares americanos) y debe ser pagada por cada mes calendario durante los años del contrato. **3.2.18.** Del Convenio de Comisión, se verifica que tanto el Contrato Principal de Compra de Cobre como el Contrato de Compra de Cobre Mitsui, a los que hace referencia el Contrato de Préstamo, fueron suscritos entre Mitsui & Co. Ltda. y la parte recurrente –bajo su denominación anterior: Southern Peru Limited, Sucursal del Perú– y que la finalidad del contrato de compraventa fue garantizar el cumplimiento de las obligaciones contraídas por su casa matriz, Southern Peru Limited, con Mitsui & Co. Ltda., en mérito al contrato de préstamo, según el cual esta última debía cumplir con las obligaciones derivadas del contrato de compra de cobre y el Convenio de Comisión. **3.2.19.** En tal sentido, la comisión pagada por la parte recurrente en favor de Mitsui & Co. Ltd. es un gasto deducible, dado que constituye una compensación destinada a lograr que opere el conjunto de prestaciones pactadas; es decir, dicho pago se encuentra directamente relacionado al contrato de compraventa de cobre. Así, dichos pagos se encuentran vinculados con la generación de rentas gravadas, al tratarse de comisiones que se acordaron en su momento para asegurar ventas de minerales a largo plazo, así como el otorgamiento de una línea de crédito a favor de la recurrente; con lo cual queda acreditada la causalidad existente entre el pago cuestionado y la generación de renta gravada de la compañía. En consecuencia, corresponde declarar **fundadas** las causales denunciadas por infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. **3.2.20.** Por estas razones, este Tribunal Supremo advierte que la fundamentación esgrimida en la sentencia de vista ha sido expedida infringiendo las normas de carácter material –indebida aplicación del inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF; del inciso a) del artículo 17 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF; así como de los artículos 1790 del Código Civil y 237 del Código de Comercio; e infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta–. Por tanto, el recurso extraordinario presentado por la parte recurrente resulta **fundado**. **3.3.21** En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de primera instancia –emitida con resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos– y, reformándola, declarar fundada la demanda en todos sus extremos; en consecuencia, declarar la nulidad parcial de la Resolución de Tribunal Fiscal N.º 03318-1-2015, del treinta y uno de marzo de dos mil quince, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140008842/Sunat, respecto al reparo de gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltda., y en el extremo que desestimó el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N.º 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014813 respecto al reparo mencionado; por lo que se debe reconocer el derecho de Southern Peru Copper Corporation a deducir el gasto por comisión según convenio con Mitsui &

Co. Ltda. para fines del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio dos mil cuatro. Asimismo, se dispone que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución ordenando a la administración tributaria que proceda a la reliquidación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, de acuerdo a los argumentos esgrimidos por este Tribunal Supremo en esta ejecutoria suprema. Decisión Por estas consideraciones, **declararon fundado** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, mediante escrito del veintisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja mil ciento cuarenta y ocho a mil ciento setenta y seis). En consecuencia, **casaron** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del cuatro de agosto de dos mil veintiuno (foja mil treinta y cinco a mil cincuenta y tres), emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, **actuando en sede de instancia, revocaron** la sentencia apelada contenida en la resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), que declaró infundada en todos sus extremos la demanda, y, **reformándola, declararon fundada la demanda en todos sus extremos**; en consecuencia, **se declara** la nulidad parcial de la Resolución de Tribunal Fiscal N.º 03318-1-2015, del treinta y uno de marzo de dos mil quince, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140008842/Sunat respecto al reparo de gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltd.; en ese sentido, **dispusieron** que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución de acuerdo a los argumentos esgrimidos en esta ejecutoria suprema. Por último, **ordenaron** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, en los seguidos por Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía.

1 Todas las citas sobre las fojas remiten al expediente principal N.º 07336-2015-0-1801-JR-CA-21, salvo indicación contraria.

2 Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad por la mencionada Sala.

3 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

4 Ibidem, p. 359.

5 Faúndez Ledesma, Héctor. "El derecho a un juicio justo". En Varios, Las garantías del debido proceso (materiales de enseñanza), Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la PUCP y Embajada Real de los Países Bajos; p. 17.

6 Constitución Política del Perú

Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

7 Código Procesal Civil

Artículo 122.- 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.

8 Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan, pudiendo éstos reproducirse en todo o en parte sólo en segunda instancia, al absolver el grado.

9 Publicada el dos de octubre de dos mil siete en el Diario Oficial El Peruano.

10 Aliste Santos, Tomás Javier (2013). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158.

Guzmán, Leandro (2013). Derecho a una sentencia motivada. Buenos Aires, Astrea; pp. 189-190.

11 Igartua Salaverría, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p 15.

12 Taruffo, Michele (2006). La motivación de la sentencia civil. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

13 Atienza, Manuel (1991). Las razones del derecho. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales; p. 61

14 Moreso, Juan José y Vilajosana, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.

15 Igartua Salaverría, op. cit., p. 26

16 Huamaní Cueva, Rosendo (2001). Código Tributario comentado. Lima, Jurídica Editores; p. 156.

17 Pérez Moreno, Alfonso (1970). "El proceso de penetración de las leyes reguladoras de la administración central en el régimen local". En Revista de Administración Pública, N.º 61; p. 50.

18 Véase a fojas dos mil dos mil seiscientos setenta y nueve, dos mil seiscientos ochenta y dos mil seiscientos ochenta y tres del expediente administrativo.

19 Velasco Gallo, Francisco. (1994). "La casación civil". En Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho, N.º 48; p. 53.

20 Véase a fojas mil cuatrocientos ochenta y cuatro a mil quinientos tres del expediente administrativo.

21 Encabezado sustituido por el artículo 25 del Decreto Legislativo N.º 945, publicado en el Diario Oficial El Peruano el veintitrés de diciembre de dos mil tres.

22 Inciso sustituido por la Ley N.º 27804, publicada en el Diario Oficial El Peruano el dos de agosto de dos mil dos.

23 Publicada en el Diario Oficial El Peruano el dieciocho de octubre de dos mil.

24 Picón Gonzales, Jorge Luis (2007). Deducciones del impuesto a la renta empresarial. Lima, Dogma Ediciones; p. 29.

25 García Mullín, Juan (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo, 1980; p. 122.

26 Véase a fojas dos mil seiscientos setenta y nueve a dos mil seiscientos ochenta y uno del expediente administrativo.

27 Véase a fojas dos mil novecientos cincuenta y nueve del expediente administrativo.

28 Véase a fojas tres mil trescientos diecinueve a tres mil trescientos cuarenta y seis del expediente administrativo.

29 Villanueva Gutiérrez, Walker (2013). "El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario". En Themis. Revista de Derecho. N.º 64; p. 102.

30 **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 61.- Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

31 Véase a fojas dos mil cuatrocientos veintinueve del expediente administrativo.

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 14 de agosto del 2023.