

CASACIÓN Nº 18654-2022 LIMA

Lima, treinta de mayo 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: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la empresa demandante Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú presento recurso de casación mediante escrito del treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (folios 827-858 del EJE¹) contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del dieciséis de mayo de dos mil veintidós (folios 801-821 del EJE), que confirmó la sentencia emitida en primera instancia, contenida en la resolución número nueve, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (folios 645-679 del EJE), que declaró infundada la demanda. Antecedentes Demanda El 10 de noviembre de 2020, Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú interpuso demanda contenciosa administrativa (folios 3-50). Señala las siguientes pretensiones: **a)** Pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02665-4-2020, únicamente respecto al extremo referido a los reparos confirmados por la Resolución de Intendencia Nº 0150140010895/SUNAT vinculados con: i) reparo por gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltd.; (ii) la deducción de provisión por desmedro de existencias; y, (iii) la aplicación de intereses moratorios y multas por supuestas omisiones referenciales en los pagos a cuenta; todos ellos relacionados con el impuesto a la renta del ejercicio 2007. **b)** Primera pretensión accesoria a la pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia Nº 0150140010895/SUNAT respecto a los reparos señalados. **c)** Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Determinación Nº 012-003- 0035467 a Nº 012-003-0035479 y de las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0021372 a Nº 012-002-0021384, vinculadas con la regularización anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete. **d)** Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal: Se ordene a la SUNAT que cumpla con devolver los pagos indebidos que se hubieran efectuado. Sostiene los siguientes argumentos en su demanda: **a)** Respecto al Reparos 1 vinculado a los gastos por comisión según Convenio con Mitsui & Co. Ltd. (en adelante Mitsui), refiere que las comisiones pagadas a Mitsui constituyen en sí, un menor precio por las ventas de cobre a dicho cliente, por cuanto debido a las particulares condiciones del acuerdo comercial, implicaba un ahorro en el pago de comisiones a agentes de ventas del exterior, y que las comisiones pagadas a Mitsui le permitieron materializar las ventas a un costo menor toda vez que la referida comisión le resultaba más económica que la contratación de un tercero que intermedie entre ambas empresas, los pagos se encuentran estrechamente vinculados a la generación de rentas gravadas por parte de la empresa. **b)** Sobre el reparo 2, vinculado a la provisión de desmedros de existencias, señala que la Administración Tributaria reparó la provisión por desmedros de existencias, tras considerar que: las destrucciones de las mismas, llevadas a cabo por la actora simultáneamente el 19 de

diciembre de 2007, incumplieron el plazo mínimo de 6 días hábiles prescrito por el inciso **c)** artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, para la comunicación a la SUNAT; tomando en cuenta que las destrucciones se llevaron a cabo el 19 diciembre de 2007 y la carta mediante la cual se puso en conocimiento de la destrucción de las existencias a la SUNAT tiene como fecha el 12 de diciembre de 2007, y que el Tribunal Fiscal vulnera el principio de razonabilidad por no considerar las particularidades del caso referido y, que no se cuestiona la fehaciencia de las destrucciones realizadas, sino el conteo del plazo. **c)** Respecto al cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, producto de las acotaciones realizadas por SUNAT a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, explicó que el cobro de intereses moratorios resulta ilegal, ya que los anticipos fueron integra y oportunamente pagados en función a las variables que se conocían al momento del pago. Siendo establecido en la Casación N° 4392-2013-LIMA.

Contestaciones de la demanda El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas,

contesta la demanda, bajo los siguientes fundamentos principales: **a)** No se puede evidenciar claramente que el Convenio de Comisión hubiera sido establecido como condición contractual para la compra de minerales por parte de Mitsui como señala la demandante, por lo que no se puede colegir que la deducción reparada haya constituido parte de la negociación en la transferencia del cobre refinado que incida en la determinación del precio final de venta, al no suponer la aplicación de un descuento sobre el valor de la venta pactado, por lo que no puede considerarse que se trataba de un gasto del giro del negocio. El gasto por comisión no es deducible y califica como una liberalidad, toda vez que dicho pago no tiene naturaleza de comisión mercantil al no evidenciarse la existencia de un acto de comercio efectuado por Mitsui que origine la obligación de pagar una comisión por parte de Southern Peru Limited. No se deduce la vinculación que justifique la necesidad del pago de la comisión como contraprestación del referido préstamo. **b)** Sobre el reparo a la deducción de provisión por desmedro de existencias no acreditado debidamente, el desembolso por desmedro no se encuentra acreditado fehacientemente, por cuanto el plazo mínimo que debe mediar entre la fecha en que se lleva a cabo la destrucción de existencias y la que comunica tal hecho es de 6 días hábiles. **c)** Respecto a la legalidad de la aplicación de los intereses moratorios por la modificación del coeficiente en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, corresponde la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en los casos en que se hubieran utilizado menores coeficientes; así también refiere que no existe norma jurídica alguna que ordene la inaplicación de los intereses moratorios para la configuración del supuesto argumentado por la demandante.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT,

contesta la demanda, bajo los siguientes fundamentos: **a)** No es deducible la comisión mercantil, pues no se evidencia la existencia de un acto de comercio efectuado por Mitsui que origine la obligación de pagar una comisión por parte de Southern Peru Limited. **b)** Las deducciones de las comisiones pagadas a Mitsui constituyen liberalidades al no cumplir con el principio de causalidad al no constituir el pago de comisión una de naturaleza de comisión mercantil y no se encuentra sustentado en el contrato de compra de cobre maestro. En esa línea, la naturaleza del desembolso

efectuado a favor de Mitsui corresponde a una liberalidad y no a un “gasto por comisión”, como sostiene la demandante. **c)** La Administración Tributaria reparó la provisión por desmedros de existencias tras considerar que las destrucciones de existencias llevadas a cabo por la actora simultáneamente, incumpliendo el plazo mínimo de 6 días hábiles. **d)** Sobre los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007, la demanda debe ser declarada infundada en tanto que el reparo por pagos a cuenta se encuentra arreglado a derecho y la Sala Suprema ha señalado en la Sentencia Casatoria Nº 1714-2015-LIMA que no basta que el pago de las obligaciones tributarias sea oportuno, sino que también debe ser completo. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia contenida en la resolución número nueve, de fecha 30 de diciembre de dos mil 2021, 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, resolvió declarar **infundada** la demanda, por considerar que: **a)** Si la parte accionante refiere de manera literal que esa comisión que se le paga a Mitsui es una retribución por el ahorro que genera al no tener que contratar un broker para colocar sus productos, equivaliendo a un descuento otorgado a favor de su cliente; eliminándose con ello riesgos, costos de recuperación y cobranzas en el exterior de las ventas, teniendo el beneficio del aseguramiento por parte de Mitsui del ingreso del cobre adquirido en el mercado asiático; entonces, ello da lugar a que se asuma (acorde a lo esgrimido por la adora) que Mitsui es el que se ha de encargar de colocar en el exterior los productos luego de que los adquiera en compra venta Mitsui. Pero ello no es mencionado el convenio de comisión, para entender la figura comercial. **b)** Sobre el Reparo 1, la parte demandante no ha logrado demostrar que lo que está desarrollado en el Comisión Agreement revista ser una comisión como negocio jurídico atípico, que sí se encuentra permitido como tal en el Common law, donde no participa un comitente a cambio de una comisión por el encargo realizado, por lo que debe señalarse que se aprecia de la revisión del contrato de comisión que éste ha sido celebrado según las leyes de estado de Nueva York, Estados Unidos de América, en el que se pactó además que cualquier controversia que surgiera sería resuelta según las leyes de dicho estado de la Unión Americana, situación que no alcanza a afectar la relación existente entre la empresa demandante y la Administración Tributaria, dado que la relación jurídica entre éstas se origina en la ley, siendo que ambas partes se encuentran sometidas al ordenamiento Jurídico peruano, más aun si la empresa demandante que dedujo ese gasto de comisión, es una persona domiciliada en el Perú, y por ende contribuyente del Impuesto a la Renta. **c)** Sobre el Reparo 2, según lo dispuesto por el último párrafo del artículo 21 inciso **c)** del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y advierte que tratándose de desmedro de existencias, la Administración Tributaria aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa. **d)** Finalmente, las reglas establecidas como vinculantes en la

Casación N° 4392-2013 se centra específicamente en que no resulta pertinente la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral **a)** del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, precisando que el juez seleccione el método de interpretación al tipo de disposición tributaria a interpretar. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del 16 de mayo de 2022, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia apelada que declara **infundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que: **a)** La empresa no ha desvirtuado en modo alguno los reparos formulados por la Administración Tributaria en el caso concreto relacionados a gastos por comisión según convenio celebrado con Mitsui, a la deducción de provisión por desmedro de existencias, y la aplicación de intereses moratorios por omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del dos mil siete. **b)** Respecto al Reparo 1, no se ha acreditado en modo alguno que el Convenio de Comisión se hubiera establecido como condición contractual para la adquisición de minerales (cobre refinado) por parte de Mitsui. **c)** Respecto al Reparo 2, la empresa no cumplió con realizar la comunicación de la destrucción de las existencias dentro del plazo previsto en el artículo 21, inciso **c)** del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, igual o mayor a seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevó a cabo la referida destrucción, requisito que la Sala Superior considera razonable. **d)** Sobre los intereses moratorios de pagos a cuenta, la empresa no efectuó el abono correcto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los periodos marzo a junio del dos mil siete, pues a efectos de calcular el coeficiente aplicable a dichos periodos, considero un Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil seis distinto al determinado como resultado de la fiscalización de dicho ejercicio, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0021909, confirmada por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 04897-3-2019, por lo que corresponde la aplicación de intereses moratorios a la diferencia determinada por la modificación de la base de cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. **Materia controvertida** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si corresponden los reparos por concepto de gastos por comisión según convenio con Mitsui, provisión por desmedro de existencias no acreditado debidamente; y aplicación de intereses respecto de las omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2007. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del 17 de agosto de 2022 la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú, por las siguientes causales: **Infracción normativa por indebida aplicación de las normas del Código de Comercio** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** Pese a que la Sala Superior no menciona expresamente al Código de Comercio o al Código Civil

en lo que respecta a la figura del “Mandato Mercantil”, pero aplica dicha figura al analizar la validez del reparo relacionado al pago de las comisiones a Mitsui. **b)** El Contrato de Comisión celebrado entre la recurrente y Mitsui no califica como “comisión mercantil” ni se encuentra sujeto al Código Civil, Código de Comercio o ninguna ley peruana, dado que del texto de dicho contrato precisa que se encuentra regulado por la Ley de Nueva York; y, en consecuencia, no constituye como un contrato de “comisión mercantil”. Es así que dichas comisiones abonadas por la recurrente son deducibles para efectos del impuesto a la renta. **c)** La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema ya se ha pronunciado en un caso idéntico al presente referido al mismo reparo a las comisiones correspondientes al ejercicio dos mil tres, revocando la decisión expedida por la misma Sala Superior en el Expediente N° 9177-2013 y que se invoca en la sentencia de vista. **Infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos principales: **a)** La Sala Superior convalida la vulneración del principio de causalidad contenido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en virtud del cual son deducibles aquellos egresos en los que la empresa incurra para la generación de rentas que se encuentran gravadas con el impuesto y procede a rechazar la deducción del gasto por comisión hechos por la recurrente a Mitsui en el ejercicio dos mil siete, concluyendo que dichos pagos no habrían cumplido con el principio de causalidad y calificarían como liberalidades reguladas en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y que prohíbe su deducción. **b)** La sentencia de vista no advierte que los pagos se encuentran vinculados con la generación de rentas gravadas por parte de la recurrente y que los contratos de préstamo, comisión y compraventa fueron negocios jurídicos vinculados, los cuales fueron celebrados con Mitsui que tuvo como contexto una específica realidad económica e integraron una red de negocios de comercialización de mineral. **c)** La comisión que se abonó a Mitsui no constituyó una liberalidad, sino que fue una compensación destinada a lograr que opere el conjunto de prestaciones pactadas y resultaron necesarios para la generación de rentas gravadas. **Infracción normativa al principio de razonabilidad** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** Respecto al reparo por la provisión de desmedros por existencias, se evalúe la razonabilidad, dado que aun cuando se considere que la formalidad constituida por el plazo de comunicación hubiese sido incumplida, lo sustancial del caso es que las destrucciones en cuestión fueron fehacientemente realizadas y que la demora de un día ha sido intrascendente para efectos de lo sustancial que es la destrucción efectiva de las existencias sujetas a desmedro. **b)** La sentencia de vista ha desconocido la vulneración al principio de razonabilidad dado que señala que la norma tiene como propósito dar la posibilidad a Sunat de presentar la destrucción, pero no evalúa las circunstancias particulares para la demora de un día y tampoco de la naturaleza formal del requisito contenido en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año dos mil siete y que no obsta que, en el presente caso es un tema no controvertido que se cumple con lo dispuesto en el artículo 37 inciso f de la Ley del Impuesto a la Renta conforme al cual son deducibles de la base imponible del impuesto a la renta los desmedros de existencias debidamente acreditados. **Infracción normativa por**

apartamiento indebido del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N° 4392- 2013 La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** Durante el ejercicio fiscal dos mil siete, la recurrente determinó y abonó oportunamente los pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta según lo establecido en el artículo 85 inciso a de la Ley del Impuesto a la Renta. Es así que no es posible interpretar el inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 34 del Código Tributario para crear supuestos de incumplimiento no previstos expresamente ni tampoco aplicar intereses moratorios vía interpretación extensiva. **b)** La sentencia de vista se aparta indebidamente del precedente vinculante recaído en la sentencia de Casación N° 4392-2013 dado que la regla que establece el precedente vinculante establece la imposibilidad de realizar cualquier interpretación que tenga como resultado extender los efectos del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario. **Infracción normativa por interpretación incorrecta del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** Respecto a lo contenido en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que el cálculo del coeficiente aplicable está sujeto a la definición y cuantía de dos elementos: el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, información que únicamente se puede referir a aquella que el contribuyente posee al momento de determinar el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, es así que el objetivo de este artículo es obtener anticipos del impuesto a la renta que se aproximen- es decir, no son exactos- al impuesto que corresponderá pagar. Añade que el pago a cuenta es una obligación accesoria que depende del tributo que se sustenta, debiendo existir congruencia entre la determinación del pago a cuenta y el tributo a pagar que se calcula en base a la información que el contribuyente tiene al momento de abonar los “pagos a cuenta”. **b)** Sobre lo contenido en el artículo 34 del Código Tributario y que respalda a la interpretación correcta del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, refiere que los intereses moratorios podrán ser exigidos en la medida que se incumpla con abonar el pago a cuenta exigible dentro del plazo de vencimiento señalado por ley en función a los elementos de cálculo existentes a la fecha de vencimiento del anticipo. **c)** La sentencia de vista, no sostiene una interpretación razonable, correcta y no extensiva de los artículos en mención ya que considera aplicable el cobro de intereses moratorios por los pagos a cuenta de enero a diciembre de dos mil siete pese a que la recurrente cumplió con abonar oportunamente conforme a la información con la que contaba en dicho momento en que, por ley, correspondía hacer el pago. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el

control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional."² , y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. 1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más 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. 1.4. Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³ , debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente 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 proceso, 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. **Análisis de las infracciones normativas de naturaleza sustantiva SEGUNDO. Infracción normativa por indebida aplicación de las normas del Código Civil y Código de Comercio. 2.1.** Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación presentado por causales de naturaleza sustantiva, denunciando la infracción de normas de carácter sustantivo, corresponde realizar el análisis de los fundamentos que sustentan dicha causal, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. **2.2.** En el caso, es menester señalar que, de acuerdo con los argumentos de la recurrente, la Sala Superior no menciona expresamente al Código de Comercio o al Código Civil en lo que respecta a la figura del "Mandato Mercantil", pero aplica dicha figura al analizar la validez del reparo relacionado al pago de las comisiones a Mitsui, no precisando expresamente la norma legal infringida. **2.3.** Para analizar la infracción propuesta, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción por aplicación indebida se alega, al verificar que son los dispositivos en los cuales se ha sustentado la sala civil al resolver el recurso de apelación: Código Civil Mandato Definición Artículo 1790.- 28 CASACIÓN INICIO El Peruano Miércoles 13 de setiembre de 2023 Por el mandato el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante. Código 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. **2.4.** Como argumentos que sustentan las infracciones normativas, la recurrente señala lo siguiente: a) Pese a que la Sala Superior no menciona expresamente al Código de Comercio o al Código Civil en lo que respecta a la figura del "Mandato Mercantil", pero aplica dicha figura al analizar la

validez del reparo relacionado al pago de las comisiones a Mitsui. **b)** El Contrato de Comisión celebrado entre la recurrente y Mitsui no califica como “comisión mercantil” ni se encuentra sujeta al Código Civil, Código de Comercio o ninguna ley peruana, dado que del texto de dicho contrato precisa que se encuentra regulado por la Ley de Nueva York; y, en consecuencia, no constituye como un contrato de “comisión mercantil”. Es así que dichas comisiones abonadas por la recurrente son deducibles para efectos del impuesto a la renta. **c)** La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema ya se ha pronunciado en un caso idéntico al presente referido al mismo reparo a las comisiones correspondientes al ejercicio dos mil tres, revocando la decisión expedida por la misma Sala Superior en el Expediente N° 9177-2013 y que se invoca en la sentencia de vista. **2.5.** En dicho contexto, antes de ingresar en el análisis de la indebida aplicación de las disposiciones normativas en cuestión, esta Sala Suprema debe establecer que la aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así, refiere Guastini⁴ : Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo “interpretar” concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concuerda solo con aquellos sujetos que designan -precisamente- órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que “interpreta” el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, “aplica” el derecho. Ver G. Tarello, “Orientamenti analitico-linguistici e teoria dell’interpretazione giuridica”, en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dell’linguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. **2.6.** De esta manera, la indebida aplicación de la ley se presenta cuando la norma de derecho en su alcance y significado es aplicada a un caso que ella no regula, es decir, cuando se aplica una ley impertinente al asunto que es materia de la decisión. En tal sentido, cuando exista una aplicación indebida de la norma, se ataca la impertinencia de la aplicación de la norma a la relación fáctica establecida⁵ . Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores in iudicando o in procedendo. Los vicios in iudicando 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; o por aplicar de manera incorrecta un dispositivo legal que no corresponde al caso. **TERCERO. Análisis del caso concreto 3.1.** En el caso concreto, la recurrente señala como argumento principal que la infracción normativa se configura cuando la

sentencia de vista invoca como sustento de su decisión el Código Civil y Código de Comercio, a efectos de analizar la naturaleza y alcances del Contrato de Comisión que se pactó bajo las leyes de Nueva York y su vinculación causal con el Contrato de Compraventa de Cobre. Añade que el Contrato de Comisión celebrado entre SPCC y Mitsui no es uno de “comisión mercantil” ni mucho menos se encuentra sujeto al Código Civil, Código de Comercio o alguna ley peruana. **3.2.** Al respecto, la sentencia de vista concluyó que, conforme a las disposiciones del Código Civil respecto a lo que debe entenderse por mandato y lo referido por el Código de Comercio con relación al concepto de comisión mercantil, para que se configure una comisión mercantil es necesario que exista **una operación comercial (mandato)** y que el comisionista sea comerciante o agente mediador del comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista, señalando en este extremo: **SEXTO.** - Que, por su parte, el artículo 1790 del Código Civil prevé que el mandato es el contrato por el cual el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, y en interés del mandante; además el artículo 237 del Código de Comercio establece que se reputará comisión mercantil al mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista. **SETIMO.** - Que, de la normatividad glosada se desprende que: i) a fin de deducir válidamente un gasto se debe cumplir con el principio de causalidad, es decir acreditar la necesidad de incurrir en dicho desembolso a fin de producir la renta gravada o mantener la fuente productora de renta, y ii) para que se configure comisión mercantil es necesario que exista operación comercial (mandato) y que el comisionista sea comerciante o agente mediador del comercio. **3.3.** Con relación a lo señalado en la sentencia de vista, es pertinente hacer referencia al principio de supletoriedad⁶, que está vinculado a 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. **3.4.** Con relación a la aplicación supletoria del Código Civil a otro tipo de relaciones jurídicas reguladas por otras leyes, el artículo IX del título preliminar del Código Civil señala lo siguiente: **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. **3.5.** Por otro lado, en el ámbito tributario prima el principio de especialidad y será pertinente la aplicación de normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen, y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los del derecho administrativo y los principios generales del derecho. Así, la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente: **NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO** En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. **3.6.** Con relación al principio de especialidad, el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 54 de la sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC7 — emitida el

veinticuatro de abril de dos mil seis—, señala: **c) Principio de especificidad** Esta regla dispone que **un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general**. Ello implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima está en su campo específico. [Énfasis agregado] **3.7.** En el caso, se verifica que la controversia se encuentra vinculada con el reparo por gastos por comisión pagados a Mitsui, dado que la administración tributaria considera que la recurrente no acreditó la causalidad del referido gasto de conformidad con lo establecido en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Por lo tanto, en virtud del principio de especialidad, se deben aplicar las normas tributarias pertinentes (Código Tributario y Ley del Impuesto a la Renta) y solo en cuanto no exista norma especial aplicable al caso se podrán aplicar otras normas (Código Civil o Código de Comercio), siempre que sean necesarias para dotar de contenido a las normas tributarias y no se opongan a las mismas. **3.8.** Ahora bien, obra en autos el Contrato de Préstamo del 11 de diciembre de 1998, mediante el cual Mitsui (prestamista) otorgó un préstamo a Southern Peru Limited (prestatario), actuando Southern Peru Copper Corporation como garante del prestatario. Cabe precisar que en dicho contrato se ha establecido que la validez, interpretación y la ejecución de este contrato y cualquier disputa relacionada con el mismo se rige y se determina de acuerdo con la ley normativa, reguladora y resolutive del Estado de Nueva York de los Estados Unidos de América: 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 CASACIÓN 29 INICIO El Peruano Miércoles 13 de setiembre de 2023 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. [Énfasis agregado] **3.9.** De lo antes señalado, se verifica que al referido contrato de préstamo le eran aplicables las disposiciones normativas del Estado de Nueva York. En tal sentido, la Sala Superior incurre en error al pretender exigir el cumplimiento de los requisitos legalmente determinados de un contrato típico de comisión mercantil de acuerdo a la normativa interna. En su efecto, no correspondía aplicar al presente caso las disposiciones del Código Civil (que regula el mandato) y Código de Comercio (que regula la comisión mercantil), como mal se ha establecido en la sentencia de vista materia del recurso. **3.10.** Lo antes expuesto se condice con el derecho a la libre contratación, reconocido en los artículos 2 (inciso 14) y 62 de la Constitución Política del Perú, el cual se fundamenta en el principio de autonomía de la voluntad, el que, a su vez, tiene un doble contenido: i) libertad de contratar, que es la facultad de decidir cómo, cuándo y con quién se contrata; y ii) libertad contractual, que es la facultad para decidir, de común acuerdo, **el contenido del contrato**. **3.11.** Conforme a lo precedentemente expuesto, en el presente caso, resulta evidente que, la Sala Superior ha aplicado indebidamente las normas del Código Civil y Código de Comercio peruanos, motivo por el cual la presente causal debe declararse **fundada**. **CUARTO. - Infracción normativa del artículo 37 y del**

literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta 4.1. A fin de realizar un análisis de los fundamentos contenidos en la causal de infracción normativa y emitir un pronunciamiento, pasaremos a señalar las disposiciones normativas cuya infracción se alega: **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-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 [...] **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. [...] **Principio de causalidad para la deducción de gastos 4.2.** 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 artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁸ el cual señala: 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, [...]. **4.3.** Asimismo, la tercera disposición final de la Ley Nº 273569 señala lo siguiente: Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros. **4.4.** En la doctrina, sobre el principio de causalidad, García Mullín señala: En forma genérica, 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.¹⁰ **4.5.** En relación al principio de causalidad, la Sentencia de Casación Nº 02743-2009, emitida por Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el considerando noveno, señala lo siguiente: [...] Precisase que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, estos 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 i), de dicho artículo, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad. **4.6.** En tal sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible como gasto para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, deben observarse los siguientes criterios: i) los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva) y ii) los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Es decir, 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. **4.7.** 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. **4.8.** En consecuencia, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora¹¹, 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 información que requiera ser verificada, comunicará tal hecho al deudor tributario, para que este pueda levantar tales observaciones. Este levantamiento de las observaciones 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. **4.9.** Finalmente, debemos señalar que las exigencias de la administración tributaria a efectos de que el contribuyente acredite la causalidad de los gastos no pueden constituirse en exigencias irracionales. Igualmente, la exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos no exigidos por la ley. **QUINTO. - Análisis del caso concreto**

5.1. La recurrente señala que en el caso de autos, la comisión que se abonó a Mitsui no constituyó una liberalidad; sino constituye una compensación destinada a lograr que opere el conjunto de prestaciones pactadas y si los mencionados pagos resultaron necesarios para 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 para el otorgamiento de una línea de crédito a favor de SPCC que ingresó al país y fue dirigida a la realización de operaciones gravadas de la empresa demandante. En consecuencia, la Sala Superior ha calificado de manera errónea y en calidad de liberalidad no deducible del Impuesto a la Renta, al pago de comisiones, pese a ser relevante dentro de su estructura comercial y económica, dichos acuerdos suscritos.

5.2. Ahora bien, sobre lo alegado por la recurrente, corresponde a esta Sala Suprema realizar un análisis del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta desde una **perspectiva amplia**, dicha disposición normativa establece una lista enunciativa de naturaleza abierta de los distintos gastos que pueden ser deducidos a fin de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, no obstante en su primer párrafo se encuentra consagrado el principio de causalidad y el mismo señala que, “[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 [...]”. Por otro lado, la norma acotada precisa que se deben cumplir con los diversos criterios tributarios adicionales (o elementos de juicio tales como la razonabilidad o normalidad) así como la exigencia de cumplir con la acreditación de dicho gasto a través de los medios probatorios respectivos (la fehaciencia de las operaciones).

5.3. En esa línea y de la norma referida en el párrafo anterior, se debe tener en consideración que, para que un gasto se considere deducible para 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, resulta relevante que a fin de acreditar ante la Administración Tributaria la necesidad del gasto reparado – el cual se encuentra vinculado a los gastos por comisión, según Convenio con Mitsui & Co. Ltd. contabilizado en la cuenta de gasto 6792020060 – interés en soles y préstamos por el monto de S/ 1'154 560,00 (un millón ciento cincuenta y cuatro mil quinientos sesenta soles con cero céntimos) – se debe precisar en qué consisten las prestaciones acordadas por las partes que celebraron el contrato a fin de determinar si se cumplió o no con el principio de causalidad. Es así que, del estudio de los actuados administrativos, se tiene lo siguiente: **a)** De la traducción del Convenio de Comisión del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, el Contrato de Préstamo, suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd., en cuyo literal A de los “Antecedentes”, se advierte que las partes celebraron en la misma fecha un Convenio de Compra de Cobre Maestro, de acuerdo al cual Southern Peru Limited venderá a dicha empresa cobre refinado en los términos especificados en el mismo, así como la posibilidad de celebrar en el futuro convenios adicionales con relación a la porción de cobre refinado especificado en el mencionado 30 CASACIÓN INICIO El Peruano Miércoles 13 de setiembre de 2023 convenio de compra. **b)** Pues bien, del Convenio de Comisión, se verifica que 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. Ltd. y la parte recurrente — bajo su denominación anterior Southern Peru Limited, Sucursal del Perú— la finalidad del contrato de compra venta fue garantizar el cumplimiento de las obligaciones contraídas por su casa matriz, Southern Peru Limited, con Mitsui & Co. Ltd., 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. **c)** La comisión pagada a favor de Mitsui & Co. Ltd. corresponde a una obligación asumida por la recurrente como consecuencia del Convenio de Comisión suscrito por su casa matriz, a fin de garantizar las obligaciones contraídas por ésta en virtud de un contrato de préstamo. **d)** Los contratos realizados con Mitsui tuvieron como contexto una determinada realidad económica y fueron parte de una sola operación global de financiamiento dedicado a la comercialización de minerales, teniendo incluso en cuenta la modalidad del negocio, por lo que resultan ser gastos en los que se requería incurrir para el desarrollo del negocio. **5.4.** Teniendo en cuenta lo anterior, a fin de establecer si un gasto es deducible para determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría deben observarse los siguientes criterios: **o.** Los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva). **a.** Los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Por consiguiente, 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.** **5.5.** Con relación a que el pago de la comisión constituyó un ahorro para la recurrente, la administración tributaria indicó que tal hecho no acredita por sí mismo la prestación de un servicio y tampoco puede asimilarse dicho pago al tratamiento de un descuento, puesto que este último debe otorgarse con carácter general y responder a prácticas

usuales en el mercado, más aún si el descuento debe otorgarse con relación a los bienes y servicios prestados por el vendedor y no en sentido contrario. Así, concluyó que, al no existir comisión, los pagos efectuados por tal concepto no cumplen con el principio de causalidad, por lo que formuló el reparo a los gastos registrados en la cuenta número 67100315. **5.6.** De otro lado, la sentencia apelada y la de vista concluyeron que, de la lectura del Contrato de Préstamo, del 11 de diciembre de 1998, la recurrente no ha acreditado que las comisiones pagadas a Mitsui & Co. Ltd. puedan ser consideradas como gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta, al no cumplir con el principio de causalidad consagrado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. **5.7.** Por lo tanto, la controversia en el presente caso consiste en determinar si los gastos por comisión según convenio celebrado entre la recurrente y Mitsui & Co. Ltd. son deducibles del impuesto a la renta del ejercicio 2005; para tales efectos, se deberá verificar si dicho gasto cumple con el principio de causalidad. **5.8.** Para efectos de dar respuesta a la controversia es importante precisar que la recurrente constituye una sucursal de Southern Copper Corporation, empresa matriz que fue constituida el 12 de diciembre de 1952, según las leyes del Estado de Delaware de los Estados Unidos de América, bajo la denominación original de **Southern Peru Copper Corporation**. **5.9.** Posteriormente, el 07 de septiembre de 1996, se constituyó Southern Peru Holding Company, también de acuerdo a las leyes del Estado de Delaware, con la finalidad de actuar como compañía holding propietaria de la totalidad de las acciones de Southern Peru Copper Corporation, y efectuar un intercambio de las acciones del trabajo emitidas por la sucursal en el Perú, entregando a los titulares de la misma un número determinado de acciones comunes emitidas por Southern Copper Corporation en los Estados Unidos. **5.10.** De otro lado, el 31 de diciembre de 1995, Southern Peru Copper Corporation cambió su denominación social por la de Southern Peru Limited y Southern Peru Copper Holding Company cambió su denominación social a Southern Peru Copper Corporation y, como consecuencia de este cambio de denominación, las actividades mineras de la compañía en el Perú se realizaron bajo la denominación de Southern Peru Limited, Sucursal del Perú. **5.11.** Asimismo, con efectividad al 31 de diciembre de 1998, se acordó la fusión de Southern Peru Copper Corporation y de Southern Peru Limited, por la cual la primera absorbe a la segunda y asume la totalidad de sus activos y pasivos, incluyendo a la sucursal en el Perú. Como consecuencia de la referida fusión, las actividades mineras de la corporación en el Perú se realizaron nuevamente bajo la denominación de Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, o la denominación abreviada de Southern Peru. Del mismo modo, el 20 de octubre de 2005, Southern Peru Copper Corporation cambió su denominación social por la de Southern Copper Corporation. **5.12.** Ahora bien, en el mes de diciembre de 1998, Southern Peru Limited, casa matriz de la recurrente, que luego fue absorbida por Southern Copper Corporation, celebró una operación comercial con Mitsui, que involucró la existencia de los siguientes contratos vinculados: **a) Contrato de Préstamo**, por US\$ 100'000.000.00 (cien millones de dólares americanos), suscrito por Southern Peru Limited como prestatario, Southern Copper Corporation como garante y Mitsui como prestamista. **b) Contrato Colateral**, suscrito entre Southern Peru Limited, Mitsui y una entidad bancaria. **c) Contrato de Compraventa de Cobre**

Refinado, suscrito por Mitsui como comprador y por Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, como vendedor. **d) Contrato de Comisión**, suscrito por Southern Peru Limited y Mitsui, en el que, como consecuencia de la obligación de Mitsui de adquirir cobre refinado asumida en el contrato referido en el punto anterior, Southern Peru Limited se obligó frente a Mitsui al pago de una comisión por un importe de US\$ 32,000.00 (treinta y dos mil dólares americanos) mensuales. **5.13.** En el caso, con la finalidad de verificar si se cumple con el principio de causalidad, es pertinente detallar los términos del **Contrato de Préstamo**, del 11 de diciembre de 1998, mediante el cual Mitsui (prestamista) otorgó un préstamo a Southern Peru Limited (prestataria), actuando Southern Peru Copper Corporation como garante de la prestataria: **a)** De acuerdo con la "Sección 1 – La Transacción", el objeto del contrato se pactó en los siguientes términos: Southern Peru Limited (prestataria), a través de su sucursal en Perú, celebrará un Contrato de Compra de Cobre con Mitsui (comprador). Asimismo, Southern Peru Limited, Mitsui (prestamista) y Banco de Tokio Mitsubishi Trust Company (agente colateral) celebrarán un Convenio y Cesión de Efectivo Colateral y Garantía por el cual Southern Peru Limited otorgará al agente colateral, en beneficio del prestamista, una cesión de todas sus "propiedades, derechos, títulos e intereses" que tuviere en el Contrato de Compra de Cobre con Mitsui. Aunado a ello, Southern Peru Copper Corporation (casa matriz) garantiza las obligaciones de pago de Southern Peru Limited en el Contrato de Compra de Cobre con Mitsui y el Convenio de Comisión Mitsui, los pagarés y cualquier otra obligación asumida por Southern Peru Limited bajo dicho contrato y los documentos de constitución ("Sección 2 – Préstamo" y "Sección 23 – Garantía de Southern Peru Copper Corporation"). **b)** Asimismo, en la sección 2 del referido contrato se acordó lo siguiente: Southern Peru Limited autorizará, emitirá y venderá al prestamista, y bajo los términos y condiciones del presente documento, el prestamista comprará a Southern Peru Limited pagarés en un monto principal agregado de hasta US\$ 100'000,000.00 dólares americanos a un precio igual al 100 % del monto principal. **c)** En la "Sección 11 – Ciertas Definiciones" del contrato de préstamo se estipuló que el Contrato Principal de Compra de Cobre es un contrato de compra de cobre suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui, como comprador, y que el Convenio de Comisión es aquel celebrado entre Southern Peru Limited y Mitsui. **d)** En la "Sección 23 - Garantía de Southern Peru Copper Corporation", se lee lo siguiente: Southern Peru 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. e) En la "Sección 6.1 - Organización y Posición", se pacta que el Contrato de Préstamo ha sido debida y válidamente ejecutado y entregado, tanto por Southern Peru Limited y Southern Peru Copper Corporation, y que cada pagaré, documento de garantía, el Contrato de Compra de Cobre Mitsui y el Contrato Principal de Compra de Cobre han sido ejecutados y entregados por Southern Peru Limited, los cuales constituirán una obligación legal, válida y obligatoria tanto de Southern Peru Limited como de Southern Peru Copper Corporation, y ejecutable contra cualquiera de ambas empresas, según el caso, de acuerdo con sus términos respectivos. Asimismo, dispone la "Sección 9.12 - Cumplimiento de los Contratos de Compra de Cobre de Mitsui; Modificaciones", que salvo que exista un contrato sustituto, Southern Peru Limited deberá cumplir puntualmente con los términos del Contrato de Compra de Cobre de Mitsui y hará los mejores esfuerzos para que dicho contrato permanezca vigente y eficaz durante su vigencia. f) Conforme con la "Sección 10 - Casos de Incumplimiento; Aceleración", si ocurriera, entre otras, cualquiera de las siguientes condiciones, el prestamista podía en cualquier momento (a menos que todos los incumplimientos hubieran sido remediados en ese momento), por aviso(s) a Southern Peru Limited o a Southern Peru Copper Corporation, declarar el vencimiento del monto principal agregado no pagado y los intereses devengados sobre los pagarés: **(a)** Southern Peru Limited incumpliera con el pago de cualquier capital o intereses bajo cualquier pagaré o cualquier comisión u otros montos bajo dicho contrato de préstamo o documentos de garantía, cuando el mismo esté vencido y pagadero y dicho incumplimiento continuara por 5 días; **(b)** Southern Peru Limited y/o Southern Peru Copper Corporation incumplieran con su obligación o con cualquier otro término contenido en dicho contrato de préstamo o en cualquier documento de garantía y dicho incumplimiento no sea solucionado dentro de los 30 días después del aviso escrito enviado por el prestamista a Southern Peru Limited; [...] **(k)** Southern Peru Limited no cumpliera con el pago de cualquier comisión debida bajo el Convenio de Comisión de Mitsui cuando el mismo vence y es pagadero, y dicho incumplimiento continuara por 5 días o no entregara todo o cualquier porción de los productos de acuerdo con los términos y condiciones del Contrato de Compra de Cobre o el Contrato Principal de Compra de Cobre y dicho incumplimiento no sea solucionado dentro de los 30 días del aviso por escrito enviado por Mitsui & Co. Ltd. a Southern Peru Limited. g) En la "Sección 11 - Ciertas Definiciones", se afirma que el Contrato Principal de Compra de Cobre es un contrato de compra de cobre suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd., como comprador, de acuerdo al Anexo G adjunto, modificado de tiempo en tiempo, y el Convenio de Comisión con Mitsui constituye el Convenio de Comisión celebrado entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd., conforme al Anexo E adjunto, modificado de tiempo en tiempo; en tanto que el numeral 4.3 de la "Sección 4 - Contratos de Compra de Cobre", señala que Southern Peru Limited celebró el Contrato de Compra de Cobre Mitsui con el comprador y su Contrato Principal de Compra de Cobre con Mitsui & Co. Ltd., con fecha 11 de

diciembre de 1998, los cuales están vigentes y efectivos, en forma y sustancia satisfactoria para el prestamista. h) Finalmente, a través de la primera modificación al Contrato de Préstamo, suscrita el 20 de enero de 1999 entre Mitsui & Co. Ltd. y Southern Peru Copper Corporation (Southern Peru), ambas partes modificaron el Contrato de Préstamo suscrito el 11 de diciembre de 1998 entre Southern Peru Copper Corporation (Southern Peru), como prestataria y sucesora por fusión con Southern Peru Limited; Southern Peru Copper Corporation, como garante de Southern Peru Limited y cuya garantía se extinguió como resultado de la fusión; y Mitsui & Co. Ltd., 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".

5.14. A fin de determinar si los gastos por comisión según convenio celebrado entre la recurrente y Mitsui & Co. Ltd. son deducibles del impuesto a la renta del ejercicio 2005, es pertinente detallar los términos del **Convenio de Comisión**, Anexo E del Contrato de Préstamo, del 11 de diciembre de 1998, suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd:

a) En el literal A de dicho convenio, denominado "Antecedentes", se señala que las partes celebraron en la misma fecha un Convenio de Compra de Cobre Maestro, de acuerdo al cual Southern Peru Limited vendería a dicha fecha cobre refinado en los términos especificados en el mismo, así como la posibilidad de celebrar en el futuro convenios adicionales con relación a la porción de cobre refinado en el mencionado convenio de compra.

b) El literal B de los "Antecedentes" del referido convenio prescribe que con relación a la obligación de Mitsui & Co. Ltd. de comprar cobre refinado bajo el Convenio de Compra de Cobre Maestro, Southern Peru Limited **acuerda pagar a dicha empresa una comisión respecto al cobre refinado programado a ser enviado bajo el anotado Convenio de Compra, la misma que 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, esto es, desde 1999 hasta 2013.**

c) Asimismo, su "Sección 6 - Casos de Incumplimiento" establece que: **(a)** Si ocurriera cualquiera de las siguientes condiciones o casos ("Casos de Incumplimientos"): (i) Southern Perú Limited incumpliera con el pago de cualquier Comisión o de otros montos (incluyendo cualquier Monto Adicional) bajo este Convenio cuando el mismo vence y es pagadero y dicho incumplimiento continúa por cinco días, o (ii) Southern Perú Limited incumpliera con la realización o cumplimiento con cualquier otro término contenido en este documento y dicho incumplimiento no ha sido corregido dentro de los 30 días de aviso escrito ha sido entregado a Southern Perú Limited por Mitsui. [...] El recurso de Mitsui podrá ser, de acuerdo a ley, acumulable, y ningún derecho, poder o lucro cesante conferido por este Convenio a Mitsui será exclusivo de cualquier derecho, poder o lucro cesante referido en este documento o ahora o después disponible por ley, en equidad, por estatutos u otros. Además, Southern Perú Limited pagará a Mitsui dicho monto adicional como sea suficiente para cubrir el costo y gasto del cobro o la ejecución de cualquiera de sus

derechos, incluyendo sin limitación, honorarios de asesoría razonables, gastos y desembolsos. Ninguna negociación o demora de parte de Mitsui al ejercer su derecho actuará como una renuncia a su derecho o perjudica los derechos, poderes o lucro cesante de Mitsui. (b) "Tan pronto como sea posible ante cualquier Funcionario Ejecutivo que tiene conocimiento de cualquier caso o condición que constituya un Caso de Incumplimiento o cualquier caso que después del aviso o período de tiempo, o ambos, constituya un Caso de Incumplimiento bajo este Convenio o la existencia de cualquier acción, juicio, investigación, litigio o proceso pendiente o, a entender de cualquier Funcionario Responsable, existe en cualquier corte o ante cualquier arbitro o entidad gubernamental que podría afectar la legalidad, validez o vigencia de este Convenio o cualquiera de las transacciones contempladas en este documento, Southern Perú Limited entregará a Mitsui un certificado ejecutado en representación de Southern Perú Limited por cualquiera de dos de sus funcionarios ejecutivos describiendo el hecho y el período de existencia del mismo y que acción, si hubiera ha tomado SPL, toma y propone tomar con respecto a este hecho. 5.15. De conformidad con los términos del Contrato de Préstamo, del 11 de diciembre de 1998, y el Contrato de Comisión, se advierte que la recurrente estaba obligada a vender cobre refinado a Mitsui & Co. Ltd., debiendo compensar el precio de venta con los saldos adeudados en el Contrato de Préstamo celebrado por su casa matriz (Southern Peru Limited primero y luego Southern Peru Copper Corporation) y a pagar a Mitsui & Co. Ltd. una comisión por la venta de cobre refinado. Asimismo, los contratos de préstamo, comisión y compraventa fueron negocios jurídicos vinculados, cuya celebración con Mitsui tuvo como contexto la comercialización de cobre refinado. 5.16. En coherencia con las normas referidas y el contenido de los contratos celebrados materia de análisis, es posible concluir que la comisión pagada en favor de Mitsui & Co. Ltd. corresponde a una obligación asumida por la recurrente como consecuencia del Convenio de Comisión suscrito por su casa matriz, a fin de garantizar las obligaciones contraídas por esta en virtud de un contrato de préstamo. 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. 5.17. Por todas las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar **fundadas** las infracciones normativas del artículo 37 y el literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. A mayor abundamiento, esta Sala Suprema se ha pronunciado en la misma línea, respecto de dos casos similares entre las 32 CASACIÓN INICIO El Peruano Miércoles 13 de setiembre de 2023 mismas partes, en la **Sentencia de Casación Nº 22416-2021** emitida en fecha nueve de marzo de dos mil veintitrés y **Sentencia de Casación Nº 17082-2021** emitida en fecha dieciséis de marzo de dos mil veintitrés, en las que se establece que los referidos gastos de comisión sí cumplen con el denominado "principio de causalidad" el cual se encuentra

consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, asumiendo la finalidad nomofiláctica del recurso de casación, aunque la referidas Sentencias de Casación no tengan un carácter vinculante, constituye un criterio que no puede prescindirse cuando se cuestione la deducibilidad de los gastos por comisiones, de lo contrario, la finalidad nomofiláctica que se sustenta en la idea de uniformizar las interpretaciones de las disposiciones normativas carecerían de todo sentido. **5.18.** Por estas consideraciones, al advertir que la Sala Superior ha incurrido en la **infracción normativa del artículo 37 y el literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta**, corresponde declarar **fundada** esta causal de infracción normativa. **SEXTO. - Infracción al principio de razonabilidad 6.1.** Con la finalidad de emitir pronunciamiento sobre esta causal de infracción normativa, pasaremos a señalar la disposición normativa cuya infracción se alega y que ha sido expuesto en el recurso de casación presentado por la recurrente: **Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444** Artículo IV: Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...) 1.4. Principio de razonabilidad. - Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.” **SÉPTIMO. Análisis del caso concreto 7.1.** Sobre esta causal de infracción normativa, los argumentos de la recurrente se encuentran vinculados al reparo efectuado por la Administración Tributaria a la ; y señala que corresponde evaluar la razonabilidad de dicho reparo y la formalidad de la comunicación, cuando lo sustancial del caso es que las destrucciones en cuestión fueron fehacientemente realizadas y que la demora de un día resultaba intrascendente para efectos de lo sustancial. 7.2. Ahora bien, la cuestión controvertida radica en torno a la razonabilidad en la aplicación de lo contenido en una norma reglamentaria, en consecuencia, señalamos a continuación las disposiciones normativas que se encuentran vinculadas al reparo: **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: [...] f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes [...] **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Vigente al momento de los hechos)** Artículo 21.-Renta neta de Tercera Categoría [...] **c)** Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: (...) Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de

los referidos bienes [...] 7.3. A fin de analizar lo indicado por la recurrente, resulta indispensable que nos remitamos a lo desarrollado por la Sala Superior, en el extremo referido a la deducción de gastos por concepto de desmedro de existencias, refiere: [...] **la empresa ahora accionante no cumplió con realizar la comunicación de la destrucción de las existencias dentro del plazo previsto en el artículo 21, inciso c), del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, igual o mayor a seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevó a cabo la referida destrucción, requisito que esta Sala Superior considera razonable** [...] en su caso ha quedado total y fehacientemente acreditado, con la constatación notarial, que las destrucciones en cuestión sí se efectuaron, carece en rigor de asidero, pues expresamente la regulación tributaria prevé que para sustentar la deducción del concepto desmedros, el contribuyente deberá cumplir con dos requisitos: **a)** efectuar la destrucción de las existencias ante Notario Público o Juez de Paz, a falta del primero, y **b)** comunicar previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes, requisito este último que en el caso concreto no ha sido cumplido por la empresa demandante. (énfasis nuestro) **7.4.** Pues bien, en relación al desconocimiento de los gastos por concepto de desmedros de existencias, en razón de que no se habría cumplido con la comunicación previa a la SUNAT en un plazo no menor de seis días hábiles anteriores a la fecha en que se realizó la destrucción; se advierte que dicho requisito ha sido previsto en el literal **c)** del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, el artículo 37 de la **Ley del Impuesto a la Renta**, que establece una lista enunciativa de naturaleza abierta de todos los gastos que pueden ser deducidos a fin de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, en dicha lista hace referencia a los desmedros de existencias **debidamente acreditados**; dicha disposición normativa señala expresamente que para deducir los desmedros de existencias éstos deben encontrarse acreditados. **7.5.** Sobre lo anterior, el literal **c)** del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que la Administración Tributaria admitirá como prueba de la deducción de desmedros de existencias, la destrucción de los bienes efectuados ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que sea comunicada a SUNAT en el plazo establecido antes de efectuarse la destrucción, de esta forma el reglamento agrega requisitos para efectos de dar cumplimiento a la acreditación prevista por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en relación al procedimiento de desmedro de existencias y que repercuten directamente en el cálculo de su renta. **7.6.** Es así que en el presente caso, se advierte que la **recurrente**, si bien contaba con las actas de abandono, destrucción y entierro de existencias suscritas por la Notaria Pública de Ilo, Yolanda Insúa Arroyo y el Juez de Paz del Campamento Minero Toquepala, Henry Cala Ontiveros (folios 269-304 del tomo catorce del EJE), habiéndose dejado constancia que el miércoles 19 de diciembre de 2007, a las 10:00 am la empresa contribuyente efectuó la destrucción y entierro de las existencias cuyas descripciones y características figuran en los listados adjuntos a dichas actas (folios 306-326 del tomo catorce del EJE); en el procedimiento correspondiente no se ha cumplido con la formalidad prevista por el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incumplimiento que, evidentemente genera como consecuencia el desconocimiento de la deducción correspondiente; de manera que,

así como se exige a los poderes públicos el apego a leyes en el ejercicio de sus funciones, y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes, es necesario que los contribuyentes también tengan que acatar el cumplimiento de las normas que regulan los procedimientos administrativos; y en el caso materia de autos, al advertirse la inobservancia de la norma legal pertinente, corresponde la aplicación de la consecuencia jurídica, que, en este caso es el desconocimiento del gasto efectuado. 7.7. Respecto al argumento que el dispositivo normativo ha sido modificado a través del Decreto Supremo N° 086-2020-EF en fecha veinte de abril del año dos mil veinte, teniendo el siguiente tenor: "[...] c) Para la deducción de las mermas y desmedro de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 [...] Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comuniqué previamente a la SUNAT en un plazo no menor de dos (2) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes [...]", se debe tener presente que las normas se aplican durante su vigencia, y en el caso, al momento de ocurrir los hechos cuestionados, se encontraba vigente el dispositivo anterior, que fue aplicado correctamente por la administración; consecuentemente, corresponde declarar **infundada** la infracción denunciada. **OCTAVO. Apartamiento indebido del precedente vinculante recaído en la Sentencia N° 4392-2013-LIMA e interpretación incorrecta del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario 8.1.** Advirtiéndose que las infracciones de normas de carácter sustantivo se encuentran vinculadas a los intereses moratorios de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, modificándolos a consecuencia de las fiscalizaciones hechas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006; corresponde realizar el análisis de forma conjunta de los fundamentos que sustentan dichas causales, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento conjunto. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alegan en el CASACIÓN 33 INICIO El Peruano Miércoles 13 de setiembre de 2023 recurso de casación: **Código Tributario** Artículo 34. - Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Ley del Impuesto a la Renta Artículo 85. - Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: **a)** Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método

previsto en el inciso **b)** de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta. **b)** Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior. [...] **NOVENO. - Análisis del caso concreto 9.1.** Conforme se ha precisado en el Considerando Octavo de la presente Ejecutoria Suprema, procederemos a realizar un análisis conjunto de las infracciones normativas de naturaleza sustantiva y que se encuentran vinculadas a los intereses moratorios de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, modificándolos a consecuencia de los resultados de las fiscalizaciones hechas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006. **9.2.** Pues bien, la recurrente refiere sobre el apartamiento indebido del Precedente Vinculante recaído en la Sentencia N° 4392- 2013-LIMA, que no es posible interpretar el literal **a)** del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 34 del Código Tributario, a fin de crear supuestos de incumplimiento no previstos expresamente ni tampoco aplicar intereses moratorios vía interpretación extensiva. Así también advierte que la recurrente calculó correctamente los pagos a cuenta considerando la información que se encontraba vigente al momento de pagar e invocando la aplicación del Precedente Vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013-LIMA. Por lo que, refiere que la sentencia de vista inobservó el precedente vinculante pues en dicha sentencia refiere que no sería suficiente cumplir con el abono oportuno de los pagos a cuenta, sino que éstos deben ser “correctos”. **9.3.** Así también precisa que la Sala Superior interpreta erróneamente y de forma sistemática lo contenido en el literal **a)** del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, llevando a concluir que no es suficiente cumplir con los pagos a cuenta en las fechas en que la Administración Tributaria establezca, sino que ello debe realizarse de forma correcta por lo que correspondería la aplicación de los intereses moratorios a que hace referencia el artículo 34 del Código Tributario. **9.4.** Sobre los argumentos antes expuestos, esta Sala Suprema debe establecer que los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que su objeto es resarcir al Estado por el retraso en el cumplimiento de una obligación. No obstante, en materia tributaria, su finalidad no solo es indemnizatoria, sino que busca fortalecer la puntualidad y corrección en el cumplimiento del pago de los tributos, pues más que suplir la pérdida del poder adquisitivo del dinero dejado de pagar, busca resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad o de falta de pago de los tributos por parte de los contribuyentes, compensando al Estado por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con el pago de los tributos. En buena cuenta, los intereses adquieren una naturaleza resarcitoria del capital que permanece en manos del administrado por un tiempo que excede al permitido. **9.5.** En ese sentido, el pago parcial o incompleto no puede ser considerado oportuno desde que no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo establecido legalmente, ello implica que el pago que pueda efectuar el contribuyente, cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento de

calcularla, como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del impuesto a la renta, no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerlo, por no tratarse de un pago completo o integral. **9.6.** Sobre los argumentos vinculados al precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA, la Sala Superior refiere que “[...] Concordando en principio con las dos reglas transcritas y establecidas por la mencionada Instancia Suprema, destacando, sin embargo, que en debido ejercicio de la función jurisdiccional y analizando lo actuado tanto en sede administrativa como en este proceso, arriba a la convicción acerca de la existencia y aplicabilidad de otros métodos de interpretación de las acotadas disposiciones legales para dilucidar adecuadamente la controversia, como son el literal, el sistemático por ubicación de la norma y el teleológico”. Es así que, de acuerdo a lo señalado por la Sala Superior, el precedente vinculante contenido en la referida Sentencia de Casación solo se encuentra vinculada a la interpretación de las normas tributarias que restringen derechos o que establecen obligaciones. Asimismo, el criterio vinculante aprobado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N° 4392-2013-Lima tiene el tenor siguiente: “5.2.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar. 5.2.2 No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral **a)** del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario”. En esa línea, la ratio decidendi de la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-LIMA, se encuentra vinculada a la interpretación de normas tributarias y no se encuentra destinado a la inaplicación de los intereses moratorios de pagos a cuenta, pues se establecieron reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, en atención a lo dispuesto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; en ese sentido, señala en un primer momento que el uso de la analogía como método de interpretación debe ser limitado. Por dicha razón, resalta la labor del juez a efectos de seleccionar el método más adecuado al tipo de disposición tributaria que se desea interpretar. Asimismo, La norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sobre la interpretación de las disposiciones tributarias, refiere lo siguiente: **a)** Para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. **b)** Mediante la interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. **9.7.** Resulta pertinente en este extremo, referirnos al criterio establecido en la Casación N° 6619-2021 emitida el doce de enero de dos mil veintitrés, como precedente vinculante, estableciendo parámetros respecto a la interpretación que se debe dar para las controversias de los

pagos a cuenta, pues su naturaleza jurídica es la de una obligación tributaria, por lo tanto, cuenta con reglas propias respecto a su nacimiento y devengo; en consecuencia, corresponde el cobro de intereses moratorios cuando éstos no sean efectuados de forma correcta y en su oportunidad, siendo las reglas aplicables las siguientes: **QUINTO** . – PRECEDENTE VINCULANTE [...] **5.2.1** Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que lo informan. **5.2.2** Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. Ello en razón a que no se podría liberar del pago de los mismos a quienes meramente efectúen, dentro del plazo establecido por ley, la declaración y/o pago parcial por este concepto (en mérito a rectificaciones particulares o modificaciones de la base de cálculo los pagos a cuenta, o acciones de fiscalización y determinación del mismo, etc.), ya que ello supondría un desincentivo para el cabal cumplimiento de la norma; toda vez que esta no se **34 CASACIÓN INICIO El Peruano Miércoles 13 de setiembre de 2023** reduce al cumplimiento oportuno sino a la adecuada determinación y pago del íntegro de la obligación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a efecto de que se extinga la obligación. [...] **5.2.5.** Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho; a excepción de que, vía interpretación o integración, se creen tributos, establezcan sanciones, se concedan exoneraciones, o se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por Ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y seguridad jurídica. **9.8.** En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto de la citada normativa —artículo 34—, interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso **a)** del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria; ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resultaba exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma integral, con lo que genera un retraso de la entrega de ese dinero a las entidades del Estado hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal; por ende, resulta válido establecer, a través del pago de intereses moratorios, un resarcimiento a su favor por no haber dispuesto oportunamente de dicho capital. **9.9.** En ese sentido, no resulta admisible lo expuesto por la parte recurrente, cuando señala sobre la Casación N° 4392-2013-Lima que “[...] establece la prohibición de realizar interpretaciones extensivas específicamente en el caso de los pagos a cuenta previstos en el literal **a)** del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Código Tributario [...]”, toda vez que en dicha jurisprudencia

casatoria no se aprueba algún sentido interpretativo con carácter vinculante u obligatorio que deba necesariamente ser tomado en cuenta al aplicar las normas, sino qué métodos de interpretación no pueden servir para extraer reglas de sus enunciados considerando su naturaleza como normas que restringen derechos y establecen obligaciones. **9.10.** Asimismo, como argumento obiter dicta, debemos señalar que aun cuando el contribuyente afirme que el pago a cuenta se ha efectuado observando los coeficientes establecidos por las disposiciones normativas, en consideración a que los mismos fueron modificados posteriormente como consecuencia de la observación de la administración tributaria o por rectificación del propio contribuyente, no lo libera de la idea del error y de las consecuencias que esto acarrea en sede administrativa y tributaria. Por lo que la reliquidación efectuada por la Administración Tributaria, en el extremo vinculado a los intereses moratorios de pagos a cuenta de los períodos marzo a diciembre del ejercicio 2012. **9.11.** Por estas consideraciones, al no advertirse que la Sala Superior haya incurrido en la **infracción normativa por apartamiento indebido del precedente vinculante recaído en la Sentencia N° 4392-2013-LIMA e interpretación incorrecta del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario**, corresponde declarar **infundadas** estas causales de infracción normativa vinculada a los intereses moratorios de pagos a cuenta y el apartamiento inmotivado del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA. **9.12.** En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar en parte la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número nueve, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos y, reformándola, declarar fundada en parte la demanda en el extremo vinculado al reparo por gastos por comisión según convenio por Mitsui & Co. Ltd; en consecuencia nula la Resolución de Tribunal Fiscal Tribunal Fiscal N° 02665-4- 2020, únicamente respecto al extremo referido a dicho reparo, contenido en la Resolución de Intendencia N° 0150140010895/SUNAT; por lo que debe dejarse sin efecto la citada resolución de intendencia en el extremo referido. Asimismo, se le reconoce a la demandante el derecho a deducir como gasto para fines del impuesto a la renta del ejercicio 2007, la comisión derivada del convenio celebrado con Mitsui & Co. Ltd.; así como se deja sin efecto la multa impugnada y se establece que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución ordenando a la SUNAT que, de ser el caso, devuelva los montos pagados por la recurrente por concepto del reparo cuestionado en este proceso y que se reconozcan los intereses devengados hasta la fecha de reembolso efectivo, según lo establecido en el Código Tributario. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE: PRIMERO: DECLARAR INFUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Southern Peru Copper Corporation**, Sucursal del Perú presentado mediante escrito del treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (folios 827-858) en los extremos vinculados a los reparos por **provisión por desmedro de existencias no acreditadas debidamente y a la aplicación de intereses moratorios de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta**, en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, en dichos extremos. **SEGUNDO: DECLARAR FUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por la demandante

Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú presentado mediante escrito del treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (folios 827-858) **en el extremo vinculado al reparo por gastos por comisión según convenio por Mitsui & Co. Ltd**, en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista, contenida en la resolución número diecisiete, del dieciséis de mayo de dos mil veintidós (folios 801-821 del EJE) en el extremo vinculado al referido reparo; y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON EN PARTE**, la sentencia apelada, en el extremo vinculado al reparo por concepto de gastos por comisión según convenio por Mitsui & Co. Ltd; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA EN PARTE** la demanda en el extremo vinculado al extremo referido, así como se deja sin efecto la multa impugnada y se establece que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución ordenando a la SUNAT que, de ser el caso, devuelva los montos pagados por la recurrente por concepto del reparo cuestionado en este proceso y que se reconozcan los intereses devengados hasta la fecha de reembolso efectivo, según lo establecido en el Código Tributario. **TERCERO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

SS.

Burneo Bermejo,
Bustamante Zegarra,
Cabello Matamala,
Delgado Aybar,
Tovar Buendía.

1 Expediente Judicial Electrónico.

2 HITTERS, Juan Carlos. (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

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

4 GUASTINI, Ricardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, CEPC; p. 249

5 Considerando cuarto del auto calificadorio de la Casación Nº 5707-2011 Arequipa.

6 Señala Pérez Moreno al respecto: La supletoriedad, en cambio, es una previsión de completitud o plenitud; previene la existencia de lagunas y busca la integración de las mismas. Sin embargo, lo común es que sea la misma norma que previene la integración de sus posibles lagunas las que disponga cuál deba ser en tal caso la norma supletoria; en otros términos, la que haga un reenvío de supletoriedad a otra norma 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, Nº 61; p. 50.

7 Caso José Claver Nina-Quispe Hernández, en representación del Gobierno Regional de San Martín (demandante) contra el Congreso de la República (demandado).

8 Decreto Supremo Nº 179-2004-EF

9 Publicada en el diario oficial El Peruano el 18 de octubre de 2000.

10 GARCÍA MULLÍN, Juan Roque (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo; P. 122.

11 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.

Documento publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 13 de setiembre del 2023.