Casación N.° 13929-2022-Lima

Tema: Principio de causalidad

Sumilla: No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos respecto a los cuales razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de 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.

Palabras clave: criterio de causalidad, fehaciencia, gasto deducible

Lima, veintisiete de abril 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 de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **Objeto del recurso** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, **La Esperanza del Perú S. A.,** mediante escrito del diecisiete de marzo de dos mil veintidós (fojas mil cuatrocientos setenta y uno a mil ochocientos treinta y cinco del expediente judicial electrónico - EJE[1]), contra la sentencia de vista emitida por la Sétima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, contenida en la resolución número diecinueve, del dieciséis de febrero de dos mil veintidós (fojas mil cuatrocientos treinta y tres a mil cuatrocientos sesenta), que confirmó la sentencia apelada, contenida en la resolución número trece, del quince de septiembre de dos mil veintiuno (fojas mil treinta y tres a mil ochenta y tres), que declaró infundada la pretensión principal y la segunda pretensión subordinada, e improcedente la primera pretensión subordinada del expediente acumulador; e infundada la pretensión principal y la pretensión subordinada del expediente acumulado al presente expediente. **Antecedentes del recurso** De la demanda La parte demandante, **La Esperanza del Perú S. A.,** interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el cuatro de octubre de dos mil diecinueve (fojas doscientos treinta y ocho a trescientos noventa y tres), subsanada mediante escrito del diez de octubre de dos mil diecinueve (fojas trescientos noventa y seis). Postuló las siguientes pretensiones: **Expediente N.° 10742-2019-0-1801-JR-CA-18 Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05438-9-2019 del catorce de junio de dos mil diecinueve, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.° 015014001389 9, del veintiséis de diciembre de dos mil diecisiete, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N.° 012-003-0068358, emitida por impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, y la Resolución de Multa N.° 012-002-0027630, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, asociada a dicho tributo y periodo. **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N.° 015014001389 9, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N.° 012-003-0068358 y la Resolución de Multa N.° 012-002-0027630. **Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución

de Determinación N.° 012-003-0068358 y la Resolución de Multa N.° 012-002-0027630. **Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud de la Resolución de Determinación N.° 012-003-0068358 y la Resolución de Multa N.° 012-002-0027630, más sus intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. **Primera pretensión subordinada a la pretensión principal:** De no ampararse la pretensión principal en el extremo del reparo de "gastos no sustentados", se disponga la devolución por concepto de detracciones del impuesto general a las ventas de dos mil trece. **Segunda pretensión subordinada a la pretensión principal:** De no ampararse la pretensión principal, solicita que, conforme al numeral 2 del artículo 5° de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05438-9-2019. **Primera pretensión accesoria a la segunda pretensión subordinada:** Se declare la nulidad de la resolución de Intendencia en el extremo de la resolución de multa, así como la nulidad de esta última. **Segunda pretensión accesoria a la segunda pretensión subordinada:** Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud de la resolución de multa, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. Asimismo, mediante escrito del tres de diciembre de dos mil diecinueve, la parte recurrente solicitó la acumulación sucesiva de procesos; así, mediante resolución número tres, del dieciocho de mayo del dos mil veinte, se resuelve acumular el proceso del Expediente N.° 10761-2019 al signado como Expediente N.° 10742-2019, a fin de que se continúe con el estado procesal correspondiente. **Expediente N.° 10761-2019-0-1801-JR-CA-18 Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05496-9-2019, de fecha catorce de junio de dos mil diecinueve. **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de las Resoluciones de Intendencia N.° 0150140013924 y N.° 0150140011396 5, en el extremo que declararon infundadas las reclamaciones contra las Resoluciones de Intendencia N.° 012-180-0014247/Sunat y N.° 012-180-0014248/Sunat. **Segunda pretensión accesoria:** Se declare la nulidad de las Resoluciones de Intendencia N.° 012-180-0014247/Sunat y N.° 012-180-0014248/Sunat, que declararon improcedentes las solicitudes de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, y la multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, asociada al referido tributo y periodo. **Tercera pretensión accesoria:** Se declare procedente la solicitud de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece y la multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, asociada al referido tributo y periodo, y se ordene a la administración tributaria o a cualquier funcionario de esta que proceda con la devolución, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. **Pretensión subordinada a la pretensión principal:** Se solicita al Juzgado se ordene al Tribunal Fiscal y a la administración tributaria estén sujetos a lo que se resuelva en el proceso judicial signado en el Expediente N.° 10742-2019, en donde se viene discutiendo la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05438-9-2019. **Sentencia de primera instancia** El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas

Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número trece, del quince de septiembre de dos mil veintiuno (fojas mil treinta y tres a mil ochenta y tres), decide: "Declarar infundada la Pretensión Principal y la Segunda Pretensión Subordinada del expediente acumulador. improcedente la Primera Pretensión Subordinada del expediente acumulador; e infundada la Pretensión Principal y la Pretensión Subordinada del expediente acumulado". **Sentencia de vista** Conocida la causa en segunda instancia, la Sétima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del dieciséis de febrero de dos mil veintidós (fojas mil cuatrocientos treinta y tres a mil cuatrocientos sesenta), confirmó la sentencia apelada, que declaró infundada la pretensión principal y la segunda pretensión subordinada e improcedente la primera pretensión subordinada del expediente acumulador; infundada la pretensión principal y la pretensión subordinada del expediente acumulado al presente expediente. Del recurso de casación y el auto calificatorio Mediante auto calificatorio del seis de julio de dos mil veintidós de dos mil veintidós, esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, La Esperanza del Perú S. A., por las siguientes causales[2]: **a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución, del artículo VII del Código Procesal Civil, del artículo 197 del Código Procesal Civil, y del principio de razonabilidad.** La empresa recurrente manifiesta que el colegiado superior ha omitido realizar una adecuada valoración de los medios probatorios en forma conjunta y razonable con las circunstancias de cada caso en concreto, pese a haber demostrado: **(i)** la fehaciencia de los servicios prestados por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria en el ejercicio dos mil trece ; **(ii)** las provisiones reparadas no afectaron los resultados del ejercicio dos mil trece ; y, **iii)** los servicios de salud ocupacional son plenamente fehacientes. Señala el recurrente que en el presente punto, la Sala Suprema debe advertir que la Sala Superior sin motivar en absoluto, esto es, sin emitir un juicio propio, manifestó que el Juzgado no habría vulnerado el artículo 197 del Código Procesal Civil y el principio de razonabilidad, en la valoración de los medios probatorios que acreditan las operaciones reparadas por la Administración Tributaria. Con respecto a los gastos no sustentados, la empresa señala que la Sala Superior no emitió un pronunciamiento propio en relación con la valoración probatoria efectuada por el Juzgado, sino que únicamente transcribió lo arribado a través de la sentencia de primera instancia, e indicó que ello supuestamente estaría ajustado a los cánones probatorios reglados por el artículo 197 del Código Procesal Civil. Es decir, que la Sala Superior no analizó los medios probatorios aportados por la empresa, en virtud del artículo 197 del Código Procesal Civil, a fin de verificar si el examen probatorio realizado por el Juzgado fue correcto, y, en consecuencia, sobre la base de tal análisis emitir un pronunciamiento; sino que, por el contrario, sin mayor sustento indicó que la conclusión emitida por Juzgado era correcta. Por ello manifiesta que la Sala Superior inaplicó el artículo 197 del Código Procesal Civil y el principio de razonabilidad, puesto que no ha realizado un análisis probatorio debido según los cánones que dicho artículo y principio prescriben. La empresa recurrente sostiene que la Sala Superior apreció incorrectamente el sentido de los agravios que denunció en su recurso de apelación, referidos a: **(i)** la valoración indebida de los medios probatorios denominados "reconocimientos de servicios de gerencia corporativa"; **(ii)** la vulneración a los

principios de verdad material e impulso de oficio en el que incurrieron la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, **(iii)** la vulneración al principio de razonabilidad, **(iv)** no se valoró que la entrega de beneficios extraordinarios a los trabajadores con motivo de su cese cumple con el principio de generalidad; **(v)** no se valoró que los fundamentos añadidos por la Administración Tributaria en etapa de reclamación carecen de sustento; **(vi)** no se valoró que la entrega de beneficios extraordinarios a los trabajadores con motivo de su cese cumple con el principio de causalidad, **(vii)** no se advirtió que el gasto incurrido para la contratación de los servicios de salud ocupacional cumple con el principio de causalidad, lo que conllevó a que finalmente emita un pronunciamiento carente de motivación y permite evidenciar que la sentencia de vista al contener un vicio de motivación (incongruencia omisiva), inaplicó los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución. Agrega la recurrente que la sentencia de vista contiene un pronunciamiento meramente aparente en relación con el agravio vinculado a la transgresión del artículo 197 del Código Procesal Civil y el principio de razonabilidad, en la valoración de los medios probatorios que acreditan las operaciones reparadas por la Administración Tributaria. Asimismo, refiere la empresa que la Sala Superior inaplicó del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución (vulneración a la tutela jurisdiccional efectiva en su vertiente al derecho al debido proceso), ya que emitió un fallo inhibitorio, y con ello transgredió el derecho de la empresa recurrente a un pronunciamiento de fondo. **b) Aplicación indebida del artículo 32 de la Ley No. 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, que regula la carga de prueba, y, Inaplicación del literal e) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución y el inciso 1.7 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley No. 27444, que prescriben los principios de presunción de inocencia y veracidad, respectivamente.** La empresa sostiene que la Sala Superior inaplicó los principios de presunción de inocencia y veracidad, estipulados en la Constitución y en la Ley del Procedimiento Administrativo General, respectivamente, toda vez que no consideró que los medios probatorios ofrecidos por la recurrente con el fin de acreditar los servicios prestados por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria, contenidos en las tres facturas que fueron reparadas, que a su vez sustentaron la realidad de las operaciones vinculadas a las veinte facturas restantes emitidas por dichos prestadores, las cuales de manera conjunta tuvieron como origen la ejecución continuada de los mismos servicios en virtud de los mismos contratos. **c) Inaplicación del literal e) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución y el inciso 1.7 del numeral 1 del artículo IV de la LPAG [Ley del Procedimiento Administrativo General].** La recurrente señala que la sentencia de vista infringe las normas denunciadas toda vez que convalidó que se haya solicitado un informe pericial a fin de otorgar mérito probatorio a los correos electrónicos ofrecidos por la empresa, cuya finalidad fue acreditar los servicios prestados por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria. **d) Inaplicación de los incisos 1.3 y 1.1 del numeral 1 del artículo IV de la LPAG [Ley del Procedimiento Administrativo General].** La empresa manifiesta que en la sentencia de vista se ha infringido los principios de impulso de oficio y verdad material, toda vez que no se valoró en absoluto los documentos denominados "Reconocimiento de Servicios de Gerencia Corporativa, pese a que asegura que dichos documentos al ser valorados en conjunto y de manera razonada con otros medios probatorios, logran sustentar la fehaciencia de los servicios prestados por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria. Al respecto,

señala la recurrente, que no resulta posible que se le niegue la presentación y valoración de manifestaciones y declaraciones de parte cuando la misma Administración Tributaria no las ha conseguido por su propia cuenta, al no haber realizado mínimamente un cruce de información con sus proveedores, lo que serviría para dilucidar la presente controversia tributaria. En ese sentido, dado que las entidades estatales han inaplicado los Principios de Verdad Material e Impulso de Oficio, correspondía que la Sala Superior procediera a valorar debidamente los Reconocimientos de Servicios de Gerencia Corporativa presentados por la recurrente, lo mismo que no sucedió. por otro lado, sobre el Reconocimiento de los Servicios de Gerencia Corporativa, agrega que es preciso que la Sala Suprema advierta que en dichos documentos los citados proveedores reconocen haber prestado sus servicios de asesoría empresarial a favor de la recurrente y ésta reconoce haber recibido dicha asesoría, consignándose además aspectos adicionales tales como los servicios que se prestaron, la vigencia y plazo del acuerdo, la forma de prestación de los servicios, la forma de valorización de los servicios, entre otros. **e) Inaplicación del principio de razonabilidad** La recurrente manifiesta que la sentencia de vista convalidó el reparo formulado por la Administración Tributaria, pese a que a través de este se observó únicamente tres facturas de un total de veintitrés emitidas por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria, sin considerar que las veinte facturas restantes emitidas también por dichos prestadores tuvieron como origen la ejecución continuada de los mismos servicios en virtud de los mismos contratos, y, en ese sentido, la Administración Tributaria consideró como fehacientes las operaciones sustentadas en estas últimas. Argumenta la empresa que el hecho que la Administración Tributaria haya desconocido únicamente algunas facturas emitidas por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria lleva al absurdo de considerar que para la Administración Tributaria los mencionados proveedores efectivamente prestaron servicios en algunos meses y en otros meses no, pese a que todos los servicios se derivan del mismo contrato (con cada proveedor) y son de naturaleza continuada, lo cual se corrobora en los numerosos correos aportados en la etapa de fiscalización, por lo que concluye que conforme se ha explicado, la Sala Suprema podrá advertir que la actuación de la Administración Tributaria es absolutamente arbitraria, la misma que ha sido indebidamente avalada por el Juzgado, y la Sala Superior, al no explicarse los motivos de por qué consideraba que los servicios eran válidos en algunos meses y en otros no, lo que ha transgredido flagrantemente el Principio de Razonabilidad. **f) Interpretación errónea del artículo 127 del Código Tributario** Afirma la empresa que, en la sentencia de vista a pesar de reconocer que en la etapa de reclamación se "ampliaron" los fundamentos del reparo, se señala que la Administración Tributaria no excedió las facultades del reexamen, por lo que considera que la Sala Superior ha interpretado erróneamente el artículo 127 del Código Tributario, ya que le otorgó un sentido equivocado a dicha norma haciéndola producir efectos jurídicos que no se desprenden de su contenido, asimismo indica que la incorporación de razones adicionales, por parte de la Administración Tributaria en la etapa de reclamación, a las establecidas durante el procedimiento de fiscalización a fin de sustentar los fundamentos del reparo "deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada", no significaría una modificación de estos últimos, y, en consecuencia, la sentencia de vista estaría convalidando un ejercicio abusivo de la facultad de reexamen. Señala la recurrente que es claro y resulta evidente que la

Administración Tributaria en la Resolución de Intendencia realizó observaciones adicionales a las efectuadas en la Resolución de Determinación, modificando el fundamento del reparo y generando una clara vulneración al artículo 127 del Código Tributario, al permitir que se incluyan elementos ajenos a la controversia, la cual fue fijada en función de las "razones" o "argumentos" que dan sustento a los reparos que quedaron establecidos definitivamente durante el procedimiento de fiscalización. **g) Inaplicación del último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación de dicho artículo** Señala la empresa que en la sentencia de vista se infringe la norma denunciada que regula los principios de razonabilidad y generalidad como criterios de acreditación del principio de causalidad, toda vez que validó que se haya desconocido su sustento en relación con la entrega de beneficios extraordinarios a trabajadores en virtud de su cese, así también señala que la Sala Superior inaplicó el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula el principio de causalidad, toda vez que validó que se haya desconocido que los servicios de salud ocupacional generaron rentas en el ejercicio dos mil trece. Indica el recurrente que con respecto al reparo denominado "gastos no sustentados", durante el ejercicio gravable dos mil trece, la empresa recibió de Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria una serie de servicios de Gerencia Corporativa en diversas áreas con la finalidad de mejorar el estándar de calidad en las actividades que forman parte de su objeto social así como en los temas administrativos en general. Sin embargo, mediante un análisis irrazonable del caso concreto, se ha convalidado la actuación irregular de la Administración Tributaria de desconocer los gastos efectuados por la recurrente, bajo la idea de que las operaciones no son fehacientes, es decir, que no serían reales, sin tomar en consideración que de una valoración conjunta v razonable de todos los medios probatorios aportados, se puede verificar la efectiva prestación de los servicios, siendo que la Sala Superior convalidó dicha errada valoración probatoria. **h) Inaplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.** La empresa sostiene que la Sala Superior inaplicó el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General , al validar las Resoluciones de Multa, pese a que éstas fueron emitidas sin llevarse a cabo un debido procedimiento administrativo sancionador previo, la Administración Tributaria vulneró las garantías establecidas en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, toda vez que ejerció su potestad sancionadora sobre la recurrente, sin haber seguido un procedimiento sancionador previo a la imposición de la sanción, siendo que la Sala Superior convalidó las Resoluciones de Multa al inaplicar la referida norma. **i) Inaplicación del Principio de Culpabilidad para la determinación de las sanciones de multa.** Respecto a esta infracción, la recurrente sostiene que corresponde que en el presente caso se inaplique el artículo 165 del Código Tributario (que establece la determinación de la infracción en forma objetiva), a fin de declarar improcedente la aplicación de las Resoluciones de Multa que se les impuso, ello en atención al Principio de Culpabilidad, asimismo, afirma que no ha tenido intención de declarar cifras o datos falsos, u omitir circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria. **j) Inaplicación del Principio de Tipicidad aplicable en materia administrativa sancionadora.** La empresa señala que en el presente caso en ningún momento ha declarado cifras y/o datos falsos, sino que por el contrario siempre declaró aquello que consideraba que era la correcta determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y con ello no se cumple con la tipicidad que se requiere para sancionarla. **k)**

Interpretación errónea del artículo 38 del Código Tributario. Manifiesta la recurrente que la Sala Suprema debe advertir que la Sala Superior interpretó erróneamente el artículo 38 del Código Tributario, toda vez que denegó la devolución de los pagos indebidos realizados por su representada. Así pues, de la interpretación correcta de dicho artículo se desprende que la Sala Superior en función de los agravios denunciados en el recurso de apelación debió ordenar la devolución de lo pagado indebidamente, puesto que la invalidez de los reparos implicaba a su vez la procedencia de la devolución solicitada. Considerandos **Primero:** Contextualizado el caso, resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1° de la Ley N.° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso3, que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso4, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material. Corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal –de orden constitucional y legal–, desde que si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de

objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por la casacionista. **Análisis de las causales casatorias de naturaleza procesal Segundo: Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución, del artículo VII del Código Procesal Civil, del artículo 197 del Código Procesal Civil, y del principio de razonabilidad Sobre el derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional 2.1.** El derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional ha sido objeto de interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado), la cual ha establecido: [...] en su jurisprudencia que es consciente de que las autoridades internas están sujetas al imperio de la ley y, por ello, están obligadas a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, también están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de las normas contrarias a su objeto y fin [...].[5] **2.2.** En ese entender, cabe señalar: [...] que las garantías judiciales protegidas en el artículo 8° de la Convención, también conocidas como garantías procesales, este Tribunal ha establecido que para que en un proceso existan verdaderamente dichas garantías, es preciso que se observen todos los requisitos que sirvan para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho [...], es decir, las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo la consideración judicial [...].[6] Asimismo, se precisa que las garantías procesales mínimas deben observarse en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las partes. Resulta necesario manifestar que la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos indica que: Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas [...].[7] **2.3.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. Del mismo modo, el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los lineamientos del debido proceso legal, que se refiere al "[...] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos [...]"[8]. **2.4.** El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. El referido tribunal señala que: El derecho al debido proceso supone el cumplimiento de las diferentes garantías y

normas de orden público que deben aplicarse a todos los procesos o procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto estatal o privado que pueda afectarlos. Su contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con formalidades estatuidas, tales como las que establecen el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación, etc. En las de carácter sustantiva o, estas están básicamente relacionadas con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. A través de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.[9] **Sobre el derecho fundamental a la motivación 2.5.** El derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales se encuentra reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución. También encuentra amparo en los tratados internacionales sobre derechos humanos y está incluido como garantía procesal en el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Este derecho fundamental es uno de los derechos que conforman el derecho fundamental al debido proceso, el cual se encuentra, a su vez, reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. **2.6.** Además, resulta pertinente señalar que el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación y tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **2.7. La motivación de las resoluciones judiciales** supone obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil[10] y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial[11]. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional[12]. **2.8.** El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a)** <u>Falta de motivación propiamente dicha</u>: Cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico. **b)** <u>Motivación aparente</u>: Cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación

con el real contenido del proceso. **c)** Motivación insuficiente: Cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respaldan en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura. **d)** Motivación defectuosa en sentido estricto: Cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia entre las conclusiones y las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **2.9.** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones al **principio de congruencia**, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso y menos fijada como punto controvertido, o, a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia "exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas"[13]. **2.10.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas. **2.11.** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, en su elemento esencial de motivación, y la valoración de la prueba, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **2.12.** De la revisión integral de la

sentencia de vista materia de casación, se aprecia que la misma ha respetado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que se ha delimitado la controversia objeto de pronunciamiento conforme a las pretensiones planteadas, como se desprende de los considerandos segundo y sexto de la referida sentencia, y se ha cumplido con emitir decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación, los que previamente se han identificado –expresión de agravios–, tal como se desprende del desarrollo lógico jurídico que emerge del sexto considerando, invocando el marco regulatorio relacionado a lo que es asunto de controversia. **2.13.** Se trasluce entonces que para absolver y desvirtuar los agravios planteados en el respectivo recurso, la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los hechos y de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto, de lo actuado en el expediente administrativo formado por la administración tributaria con motivo del procedimiento de fiscalización definitiva del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, que corresponde a La Esperanza del Perú S. A., particularmente en lo concerniente a los reparos "gastos no sustentados", "provisiones no sustentadas" y "deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada", los cuales están referidos a gastos no sustentados y provisiones no sustentadas o no extornadas, así como a deducciones efectuadas mediante declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece. Ha justificado las **premisas fácticas** (la demandante La Esperanza del Perú Sociedad Anónima dedujo el concepto de gastos no sustentados y provisiones no sustentadas o no extornadas, así como deducciones efectuadas, ello mediante declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece), así como las **premisas jurídicas** (artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y artículo 197 del Código Procesal Civil), que le han permitido llegar a las siguientes conclusiones: En cuanto a la deducción efectuada por la parte recurrente La Esperanza del Perú Sociedad Anónima con respecto a "gastos no sustentados", la demandante contrató la prestación de servicios de gerencia para diversas áreas de su empresa, con la finalidad de mejorar el estándar de calidad en las actividades que forman parte de su objeto social, así como en los temas administrativos en general y los servicios de gerencia corporativa; sin embargo, los documentos presentados por la recurrente, si bien detallan la prestación de servicios que llevarían a cabo los proveedores a favor de parte recurrente, solo demuestran la existencia de un acuerdo de voluntades de dar o hacer, y no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones o servicios contratados. Con respecto al reparo de "provisiones no sustentadas", señala la Sala Superior que la provisión efectuada por la demandante presenta inconsistencias con la reclasificación de pasivos; y que los comprobantes que la sustentan son incongruentes con los extornos de las provisiones efectuadas; asimismo, que no sustentó fehacientemente los servicios que fueron prestados a la parte recurrente. En lo referido al reparo "por deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada", la Sala Superior señala que, de la revisión de la documentación no se acredita cuáles fueron las metas y objetivos fijados previamente, ni cómo determinados trabajadores no alcanzaron las metas y objetivos; tampoco se sustenta cuál fue la evaluación de desempeño de cada uno de los trabajadores cesados ni quiénes fueron las personas en comparación para concluir que tuvieron bajo desempeño; tampoco se evidencia negociación; así, resulta insuficiente la sola alegación de que determinados trabajadores sí cumplieron con los

requisitos y otros no, pues con ello no se acredita el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Política para beneficios aplicables solo a algunos trabajadores, más aún si el objetivo buscado por la compañía fue dar fin al vínculo laboral con determinados trabajadores; y respecto de los gastos no se ha cumplido el principio de generalidad. **2.14.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de mérito es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas contienen proposiciones sustentadas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, las que resultan pertinentes para resolver la materia en controversia fijada por las instancias, atendiendo a los términos de lo que fue objeto debatible y los puntos controvertidos. En atención a las premisas normativas y fácticas expuestas, el colegiado superior sustenta de modo suficiente su postura frente a la normativa aplicable al caso concreto, arribando a una conclusión motivada. **2.15.** Sin perjuicio de lo indicado, no debe confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida. Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no concuerde con la conclusión a que se arriba con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que el colegiado revisor haya incurrido en una inaplicación al debido proceso, motivación y valoración de medios probatorios, correspondiendo que tales agravios sean revisados al analizar las causales de orden material, que, en efecto, se ha denunciado en autos y será materia de pronunciamiento oportuno. **2.16.** En consecuencia, al no configurarse la infracción normativa por inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución, del artículo VII del Código Procesal Civil, del artículo 197 del Código Procesal Civil, y del principio de razonabilidad, la causal procesal bajo examen debe declararse **infundada. 2.17.** Habiéndose desestimado la causal de naturaleza procesal, corresponde emitir pronunciamiento respecto a las causales casatorias de naturaleza material. **Análisis de las causales casatorias de naturaleza material Tercero: Aspectos generales 3.1.** Es importante identificar en el presente caso, como lo tienen señalado las instancias de mérito, que la pretensión de la demanda contencioso administrativa reside en la nulidad de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.° 05438-9-2019 y N.° 05496-9-2019, referidas a la deducción por concepto de gastos no sustentados y provisiones no sustentadas o no extornadas, así como a deducciones efectuadas mediante declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece; y la correspondiente devolución de los montos fijados en la resolución de determinación y la resolución de multa sobre los reparos imputados por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece. **3.2.** Para proceder a la interpretación de las normas en cuestión, es necesario tener en consideración que, en el marco del Estado constitucional de derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, cuyo artículo 29 (literal b) consagra que: Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de [...] limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos

Estados. **3.3.** Acorde con la precitada norma convencional, es menester poner de relieve que la efectivización de la labor interpretativa debe estar en armonía con el principio de legalidad recogido en el artículo 9°[14] de la mencionada convención y en el artículo 74 de la Constitución Política, concibiéndose este principio en aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria. **3.4.** Debemos considerar que, en materia tributaria, prevalece el principio de reserva de ley, que se recoge en la Constitución Política del Estado, cuando establece: Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. [...]. **3.5.** Por su lado, y siendo una norma de desarrollo constitucional, el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF[15], vigente para el presente caso, en su norma IV del título preliminar señala que: Norma IV.- Principio de legalidad - reserva de ley Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10. **3.6.** Debe agregarse que la norma VIII del título preliminar del mismo código, modificada por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1121, publicado el dieciocho julio de dos mil doce, señala que: Norma VIII: Interpretación de normas tributarias Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. **3.7.** Teniendo en cuenta las posiciones en debate, no resulta suficiente utilizar el método de interpretación literal; por ello, pasaremos a utilizar el método de interpretación sistemática de las normas, pues resulta ser el idóneo en este caso, en tanto queremos extraer del texto de la norma cuya infracción se invoca, un enunciado cuyo sentido se encuentre acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Interpretarlo Interpretar un artículo normativo de manera aislada, solo con los términos que expresa en su articulación sintáctica, nos puede llevar a conclusiones inexactas o contrarias a su verdadera intención, ya que el artículo a analizar forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto de los demás, sino que sobre todo debe ser racional, coherente y objetivo. **3.8.** Siguiendo la tesis de Tarello y Guastini, las normas no son sino el resultado de la interpretación de leyes o disposiciones normativas. Señala Guastini[16] al respecto a que: Podemos llamar "disposición" a todo enunciado perteneciente a una fuente del derecho y reservar el nombre de "norma para designar el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación En este sentido, la disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa y la norma su resultado [...] La norma es una disposición interpretada [...]. Por su parte, Ludwing Enneccerus[17]

define la interpretación de la norma como: Interpretar una norma jurídica es esclarecer su sentido y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica y, por tanto, también para la resolución judicial. Semejante esclarecimiento es también concebible respecto al derecho consuetudinario, deduciéndose su verdadero sentido de los actos de uso, de los testimonios y del usus fori reconocido y continuo. Pero el objeto principal de la interpretación lo forman las leyes. **3.9.** En consecuencia, se impone la necesidad de una interpretación sistemática de las normas tributarias pertinentes y para ello acudiremos al análisis de las causales materiales con la normativa Constitucional y la normativa material en cuestión. **Cuarto: Aplicación indebida del artículo 32 de la Ley N.° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, que regula la carga de prueba; inaplicación del literal e) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución y el inciso 1.7 del numeral 1 del artículo IV del título preliminar de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, que prescriben los principios de presunción de inocencia y veracidad, respectivamente; e i naplicación del literal e) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución y el inciso 1.7 del numeral 1 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General 4.1.** Las infracciones normativas serán desarrolladas en forma conjunta, ello debido a que están referidas al reparo "gastos no sustentados" (contratos celebrados con Pacífico EPS y Sistema de Administración Hospitalaria). Las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia establecen lo siguiente: **Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo[18], antes regulado en el artículo 33 Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo del Decreto Supremo** N.° 013-2008-JUS. Artículo 32.- Carga de la prueba. Salvo disposición legal diferente, la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que sustentan su pretensión. **Constitución Política del Perú** Artículo 2°.- Toda persona sostiene derecho: 24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia: [...] e. Toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad. Ley N.° 27444 - Ley de Procedimiento Administrativo General 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: [...] 1.7 Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario. **4.2.** La recurrente alega que la Sala Superior inaplicó los principios de presunción de inocencia y veracidad, estipulados en la Constitución y en la Ley del Procedimiento Administrativo General, respectivamente, toda vez que no consideró los medios probatorios ofrecidos por la recurrente con el fin de acreditar los servicios prestados por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria, contenidos en las tres facturas que fueron reparadas, que a su vez sustentaron la realidad de las operaciones vinculadas a las veinte facturas restantes emitidas por dichos prestadores, las cuales de manera conjunta tuvieron como origen la ejecución continuada de los mismos servicios en virtud de los mismos contratos. **4.3.** En cuanto al **principio de presunción de veracidad** que rige los procedimientos administrativos, la administración ha de suponer que los administrados proceden verazmente en sus actuaciones en cualquiera de los procedimientos en los que intervienen; es decir, debe

presumir que los documentos y declaraciones formuladas por aquellos responden a la verdad de los hechos que afirman, salvo que se demuestre lo contrario. **4.4.** Esto significa que nos encontramos frente a un principio que contiene una presunción iuris tantum, la cual protege a los ciudadanos de la desconfianza inicial que podrían tener los funcionarios respecto de sus declaraciones, documentos, informaciones, entre otros, que presenten. Sin embargo, como se trata de una presunción iuris tantum, admite prueba en contrario, esto es, la presunción de certeza de un hecho se mantiene hasta que se demuestre, probatoriamente, que ello no es así. **4.5.** Entonces, para poder invocar la presunción de veracidad, se tiene que considerar que las declaraciones y medios probatorios que presenten los administrados deben ser idóneos, suficientes, pertinentes y conducentes para lograr la finalidad para la cual son ofrecidos; esto es, deben ser plenos. Siendo así, no es admisible que se pretenda gozar de esa presunción y, por ende, que se tengan por ciertos los hechos alegados, si las pruebas que se presentan resultan inadecuadas o insuficientes para lograr la finalidad que buscan, tal como ha sido establecido por las instancias judiciales. Asimismo, cabe precisar que la presunción de inocencia cobra trascendencia para la administración tributaria que, en el ejercicio de su facultad de fiscalización, debe examinar la intencionalidad como elemento existente en la declaración de cifras o datos falsos. **4.6.** En el caso de autos, la Administración Tributaria ha determinado que los medios probatorios aportados por la recurrente no han sido suficientes, pues, para declarar nula en el extremo del reparo de "gastos no sustentados", toda vez que la empresa recurrente no acreditó la efectiva prestación de servicios de gerencia corporativa por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria, el cual ha sido materia de control por la instancia de mérito. **4.7.** Se alega que el contrato celebrado con Pacífico EPS tenía como fin que se proporcione a la parte recurrente servicios de gerenciamiento para obtener mejores estándares de calidad y sinergias por especialidad; y el contrato con Sistema de Administración Hospitalaria tuvo como finalidad que los negocios de la compañía fueran operados bajo altos estándares de calidad y que se lograran sinergias por especialidad, tanto en los servicios médicos como en la administración de los negocios propios, lo cual implicaba cambios organizacionales necesarios en la compañía y que incidían en la generación de renta gravada y el mantenimiento de esta empresa. **4.8.** Si bien los contratos detallan la prestación de servicios que llevarían a cabo los proveedores a favor de La Esperanza del Perú S. A., solo demuestran la existencia de un acuerdo de voluntades de dar o hacer, y no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones o servicios contratados. La parte recurrente adjuntó diversos medios probatorios –correos electrónicos, presentaciones de PowerPoint, comprobantes de pago y los asientos contables, cuadros denominados "distribución de tiempos" y "anexo valorizado por áreas"–, pero la Sala Superior en el considerando sétimo de la sentencia de vista concluyó lo siguiente: [...] [del]análisis descartó los mensajes de correo electrónico pues a su juicio la parte interesada debía adjuntar un peritaje técnico, por tratarse de copias simples que no otorgan certeza sobre su autenticidad y su propio contenido no acredita el cumplimiento de los servicios contratados, sino meras comunicaciones entre las partes contratantes. Igualmente, desestima el power point por no acreditar quien lo elaboró, actas de supervisión y de reuniones por no estar suscritas; los comprobantes de pago y asientos contables por no acreditar la efectividad del servicio u operación; respecto a los cuadros de distribución de tiempos y anexo valorizado por áreas, no cuentan con sello de recepción o firma.

Concluyó que aún de la valoración conjunta de los documentos citados no se desprende la fehaciencia de la realización de los servicios contratados. [...]. **4.9.** Esta Sala Suprema señala que 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. Así, 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 [...]. Asimismo, es importante señalar que, a fin de acreditar ante la administración tributaria la necesidad del servicio, se debe precisar en qué consisten las prestaciones acordadas por ambas partes contratantes a efectos de determinar la causalidad; la cual debe ser acreditada con la presentación de documentos que acrediten la fehaciencia de la prestación de servicios contratados con Pacífico EPS y Sistema de Administración Hospitalaria, ello a fin de que la parte recurrente pueda deducir el gasto del impuesto a la renta en el ejercicio dos mil trece. **4.10.** Por ello, ante dicha falta de documentación que permita sustentar la deducción de gasto realizada por la parte recurrente al impuesto a la renta en el ejercicio dos mil trece, como se ha anotado anteriormente, la parte recurrente presentó diversos medios probatorios que fueron analizados en la instancia administrativa y en las instancias de mérito, pero no se acreditó la efectiva prestación de servicios contratados con Pacífico S.A. Entidad Prestadora de Salud S.A. y Sistemas de Administración Hospitalaria S.A.C. con documentos idóneos que causen convicción, para levantar el reparo de "gastos no sustentados". La falta de medios probatorios tanto en vía administrativa como en sede judicial fue advertida por las instancias de mérito, por lo que desestimaron la demanda en el extremo sobre "reparo de gastos no sustentados". **4.11.** En consecuencia, si bien el principio de presunción de veracidad implica que la documentación presentada por el administrado es verdadera, ello no conlleva que no pueda presentar documentación adicional cuando la administración lo requiera por ser insuficiente la que ya tiene o por tener una duda razonable, pues de no cumplir con el mencionado requerimiento es válido que la administración rechace un pedido por falta de medios probatorios idóneos, tal como ocurrió en el presente caso. Por dicha razón, las causales invocadas en el **literal b),** sobre aplicación indebida del artículo 32 de la Ley N.° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, que regula la carga de prueba, e inaplicación del literal e) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución y el inciso 1.7 del numeral 1 del artículo IV del título preliminar de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, que prescriben los principios de presunción de inocencia y veracidad, respectivamente; y en el **literal c),** sobre inaplicación del literal e) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución y el inciso 1.7 del numeral 1 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General; devienen **infundadas. Quinto: Inaplicación de los incisos 1.3 y 1.1 del numeral 1 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General 5.1.** Las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia establecen lo siguiente: Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo [...] 1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. [...] 1.3. Principio de impulso

de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. **5.2.** La parte recurrente señala que, en la sentencia de vista, se han infringido los principios de impulso de oficio y verdad material, toda vez que no se valoró en absoluto los documentos denominados "Reconocimiento de Servicios de Gerencia Corporativa". Es importante señalar que el artículo 74 de la Constitución acoge el principio de legalidad y establece la creación, modificación, derogación, exoneración de tributos exclusivamente por ley o decreto legislativo –como regla general, con la salvedad de los aranceles y tasas–. Interesa al caso la norma que prevé la obligación del Estado de ejercer la potestad tributaria, respetando el principio de igualdad y el respeto de los derechos fundamentales. **5.3.** Entre dichos principios, en el numeral 1.3 de la Ley N.° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General, reconoce el impulso de oficio, que dispone que las autoridades administrativas deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, tal como se aprecia en caso de autos la Autoridad Administrativa, curso la Carta de Presentación N.° 150011459880-01 Sunat y Requerimiento N.° 012215000946, notificados el veinticuatro de abril del año dos mil quince se notificó a la demandante el inicio de una fiscalización definitiva al impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, solicitando a la parte recurrente sustentar las gastos registrados en el ejercicio fiscalizado. En este sentido, esta Sala Suprema considera, que no se vulneró el principio de impulso de oficio, ello debido a que la Administración realizó requerimiento, con el fin de que se desvirtúe el reparo de gastos no sustentados –"Reconocimiento de Servicios de Gerencia Corporativa"–. **5.4.** Respecto a la vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley, al ser confiscatorio el tributo, la norma prevé el cumplimiento de lo establecido en la ley. En este sentido al haber un marco en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que expresamente señala en su artículo 37, sobre el principio de causalidad: "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 […]". **5.5.** Es decir, debe existir una relación entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Asimismo, no basta con el hecho de invocar el principio de causalidad regulado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar si el gasto es deducible o no, pues para ello es necesario que se acredite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente; es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa: deben guardar coherencia y estar ligados a la generación de la fuente productora de la renta y encontrarse debidamente acreditados con todos aquellos documentos que permitan determinar en forma certera la existencia de una relación causal. Se aprecia que los gastos en cuestión –"Reconocimiento de Servicios de Gerencia Corporativa"– no cumplen con el principio de causalidad, ello al no haber satisfecho la parte recurrente la formalidad exigida en las deducciones de gasto y no existir fehaciencia en las mismas, entre otras situaciones. **5.6.** Asimismo, la sentencia impugnada, en su considerando décimo tercero, señaló que: No obstante lo manifestado por la recurrente, de la lectura de los documentos de los proveedores, se advierte que **dichos documentos no resultan suficiente para acreditar lo alegado por la demandante, pues corresponden**

a declaraciones de empresas particulares y más aún si fueron emitidas en los años posteriores al ejercicio fiscalizado, debiendo tenerse en cuenta también que como se ha manifestado anteriormente, los medios probatorios presentados no logran sustentar la posición de la demandante respecto a la fehaciencia de los gastos observados.[...] [Énfasis agregado] **5.7.** Al respecto, conviene acotar que, si bien la fehaciencia no es un elemento que se encuentre expresamente señalado en la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de la deducción de los gastos, responde estrictamente a demostrar que el desembolso efectuado por el servicio adquirido efectivamente se produjo, esto es, acreditar con la documentación sustentatoria que el gasto corresponde a una operación real. Sin embargo, sobre el documento de conformidad adjuntado, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 05438-9-2019 precisa que son "declaraciones de parte que no permiten acreditar la materialización de los servicios que en ella se detallan"; en consecuencia, no resulta suficiente el sustento de "Reconocimiento de los Servicios de Gerencia Corporativa". En este sentido, cabe precisar que, a fin de sustentar como gasto reparado el servicio de Pacifico S.A. EPS y Sistema de Administración Hospitalaria S.A.C. con el mencionado documento de reconocimiento, debe demostrarse con documentos fehacientes que, en efecto, estas operaciones se realizaron. **5.8.** De lo señalado, corresponde señalar que la controversia fue resuelta por la instancia de mérito sobre la base de reglas específicas aplicables a los procesos tributarios y contencioso administrativos que siguió la demandante. En este sentido, la sentencia de vista no ha incurrido en la infracción normativa denunciada en el **literal d)**, sobre inaplicación de los incisos 1.3 y 1.1 del numeral 1 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General. En consecuencia, la causal mencionada deviene **infundada. Sexto: Inaplicación del principio de razonabilidad 6.1.** La disposición normativa cuya infracción se denuncia establece lo siguiente: Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV.- Principios del procedimiento 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. **6.2.** La parte recurrente manifiesta que la sentencia de vista convalidó el reparo formulado por la administración tributaria, pese a que con él se observó únicamente tres facturas de un total de veintitrés emitidas por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria, sin considerar que las veinte facturas restantes emitidas también por dichos prestadores tuvieron como origen la ejecución continuada de los mismos servicios en virtud de los mismos contratos, y, en ese sentido, la administración tributaria consideró como fehacientes las operaciones sustentadas en estas últimas. **6.3. El principio de razonabilidad** establecido en el inciso 1.4 del artículo IV de la Ley N.° 27444 tiene este sentido: 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. **6.4.** A fin de emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa es necesario tener en cuenta, respecto al principio de razonabilidad, que el

Tribunal Constitucional ha tenido en cuenta o se ha servido del principio de razonabilidad para determinar la confiscatoriedad de un tributo. Así, tenemos que en el Expediente N.° 2727-2002-PA/TC[19] ha desarrollado el siguiente razonamiento: 4. Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar **irrazonable** y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. [...] 5. Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de **razonabilidad** y proporcionalidad.[20] [Énfasis agregado] **6.5.** Hecha esta acotación, corresponde ingresar al análisis del principio de razonabilidad, para lo cual se debe partir por tener en cuenta que para efectos de acreditar una presunta vulneración del principio de razonabilidad, en tanto los gastos materia del reparo "gastos no sustentados" por la emisión de facturas por Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria se deben acreditar con documentos fehacientes, ello para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente. Asimismo, el último párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta –aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, modificado por el artículo 19 de la Ley N.° 28991, publicada el veintisiete de marzo de dos mil siete–, establece lo siguiente: [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros. **6.6.** Conforme puede advertirse, la norma bajo comentario desarrolla lo que la doctrina especializada en derecho tributario denomina principio de causalidad en el impuesto a la renta, por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de la fuente de rentas de tercera categoría gravadas con el impuesto son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se haya previsto límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente. Este principio tiene implícito que los gastos sean necesarios, bajo los criterios, entre otros, de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente. En consecuencia, la parte recurrente no ha acreditado el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo que este Tribunal Supremo verifica que la Sala Superior no transgredió el principio de razonabilidad y, en consideración a los argumentos expuestos, corresponde declarar **infundada** esta causal. Sétimo: Interpretación errónea del artículo 127 del Código Tributario **7.1.** Las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia establecen lo siguiente: **Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.° 135-99-EF** Artículo 127.- Facultad de reexamen El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Mediante la facultad de reexamen el

órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.[21] **7.2.** Afirma la empresa que, en la sentencia de vista, a pesar de reconocer que en la etapa de reclamación se "ampliaron" los fundamentos del reparo, se señala que la administración tributaria no excedió las facultades del reexamen. Por ello, considera la recurrente que la Sala Superior ha interpretado erróneamente el artículo 127 del Código Tributario, ya que le otorgó un sentido equivocado haciéndola producir efectos jurídicos que no se desprenden de su contenido; asimismo, indica que ha validado la incorporación de razones adicionales, por parte de la administración tributaria en la etapa de reclamación, a las establecidas durante el procedimiento de fiscalización, a fin de sustentar los fundamentos del reparo "deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada". **7.3.** De acuerdo a lo alegado por la parte recurrente, es necesario precisar lo señalado por la doctrina respecto a la facultad de reexamen: El órgano resolutor, si bien puede examinar incluso aspectos no planteados por los interesados (es decir, no planteados por la Administración, al realizar la determinación o al fundamentar su resolución, o por el deudor tributario, al impugnar), pero que sí resulten o su susciten del expediente, debe circunscribirse exclusivamente al asunto controvertido. De este modo, si bien se estima que en buena cuenta se puede realizar una "nueva fiscalización" (con nuevas comprobaciones), el órgano resolutor (la Administración Tributaria o, eventualmente, el Tribunal Fiscal) no está facultado para realizar nuevos reparos o determinaciones ni introducir elementos ajenos o distintos de las deudas, infracciones, tributos o períodos a los enmarcados en la controversia (esencialmente los reparos vinculados a la determinación); así, genéricamente, su ejercicio debe estar referido a los tributos (o conceptos o aspectos de éste), y períodos reclamados o apelado.[22] **7.4.** De lo anterior, se puede colegir que lo que se entiende por facultad de reexamen de la administración tributaria se circunscribe al asunto controvertido del procedimiento contencioso tributario. Es decir, el reexamen se puede efectuar de manera restringida sobre los tributos (conceptos o aspectos de este) y periodos reclamados o apelados, mas no para realizar nuevos reparos o determinaciones ni introducir elementos ajenos o distintos a los que se enmarcaron en la controversia, con las garantías para defenderse adecuadamente. Eso significa que un aspecto sorpresivo podría vulnerar el debido proceso, en su contenido del derecho de defensa, al no permitir al contribuyente desplegar la actividad correspondiente para tal fin. **7.5.** En el presente caso, la Sala Superior realizó un control de análisis del procedimiento de fiscalización en la etapa administrativa (el extremo demandado). En él, la administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N.° 012-003-0068358, girada por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, en la cual reparó entre otros la "deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada", al considerar que no procede la deducción de gastos vinculados a la entrega de los beneficios extraordinarios, pues no cumplían con el principio de generalidad, toda vez que a la trabajadora cesada Aida Cabanillas Rodas no se le habría otorgado ninguno de los mencionados beneficios. Asimismo, cabe precisar que, el importe reparado por la Administración Tributaria asciende a S/ 334 336.00 (trescientos treinta y cuatro mil trescientos treinta y seis), toda vez que la parte recurrente no cumplió con sustentar la deducción de dicho importe, y no contar con los criterios de razonabilidad y generalidad para el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias observadas; el cual fue

materia de reclamación, la misma que fue resuelta por Resolución de Intendencia N.° 0150140013889; entre sus argumentos, la administración tributaria señala que **i)** el gasto vinculado a la entrega de los beneficios extraordinarios no cumplía con el principio de generalidad, toda vez que a la trabajadora cesada Aida Cabanillas Rodas no se le habría otorgado ninguno de los mencionados beneficios, pese a que la trabajadora Violeta Balta Huapaya también habría renunciado; **ii)** la compañía habría omitido explicar por qué la metodología utilizada no guarda un criterio uniforme o proporcional a los años de servicio para el cálculo del importe otorgado por concepto de los beneficios extraordinarios, pues tal metodología no se aprecia en la Política; **iii)** no resultaría deducible el presente gasto pues no hay proporcionalidad entre la remuneración básica, los años de servicios y el importe pagado por la desvinculación; **iv)** omitió justificar dicho trato diferenciado en los beneficios extraordinarios a los trabajadores. Aquella resolución fue apelada y confirmada por Resolución Tribunal Fiscal N.° 05438-9-2019, en el extremo cuestionado en la presente causal, sobre "deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada". **7.6.** De acuerdo a lo desarrollado anteriormente, esta Sala Suprema considera que la facultad de reexamen de la administración tributaria se circunscribe al asunto controvertido del procedimiento contencioso tributario. Es decir, se puede efectuar de manera restringida sobre los tributos (conceptos o aspectos de este) y periodos reclamados o apelados, mas no para realizar nuevos reparos o determinaciones ni para introducir elementos ajenos o distintos a las deudas, infracciones, tributos o periodos a los que se enmarcaron en la controversia –relacionada al reparo por "deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada"–, con las garantías para defenderse adecuadamente. **7.7.** En el caso materia de análisis, no se advierte la modificación de argumentos por parte de la administración tributaria, debido a que la posición de la Sunat se sustenta en la emisión de la Resolución de Determinación N.° 012-003-0068358, que, entre otros reparos, está referida al reparo "deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior - no sustentada", el cual fue materia de reclamación resuelta por Resolución de Intendencia N.° 0150140013889 y confirmada por Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05438-9-2019, referida a dicho extremo cuestionado por la parte recurrente en la presente causal formulada en el recurso de casación, la misma debía circunscribirse a lo que fue objeto de fiscalización o verificación, ello en concordancia al principio de verdad material del cual deriva la facultad de reexamen, consistente en que por este principio la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de sustento para la emisión de la resolución correspondiente, el cual deben estar relacionados al asunto controvertido–reparo por deducción por pago de provisión registrada y adicionada en ejercicio anterior –no sustentada–, esto es, los que están relacionados estrictamente a los reparos objeto fiscalización o verificación. **7.8.** Soslayar lo señalado podría implicar la vulneración del debido proceso, como ha sido señalado en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.° 2612-2018-PA/ TC,[23] el cual señala que: 6. El derecho constitucional al debido proceso tipificado en la Constitución Política de 1993 establece en el inciso 3 del artículo 139 que "Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3) La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional". Esta disposición constitucional es aplicable a todo proceso en general, por lo que constituye también un principio y un derecho del proceso administrativo.[24] En este sentido, no se advierte que

la sentencia de vista haya incurrido en la infracción normativa denunciada; por ende, la causal contenida en el **literal f)**, sobre interpretación errónea del artículo 127 del Código Tributario deviene **infundada. Octavo: Inaplicación del último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación de dicho artículo 8.1.** Las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia, establecen lo siguiente: **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.° 179-2004-EF**[25] 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: [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros. [...] **8.2.** La norma en referencia hace mención a los otros criterios. Es necesario precisar que el principio de causalidad, desde su definición en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, supone que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. Asimismo, según García Mullín[26]: [...] 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. Al respecto, Picón Gonzales[27] considera a la causalidad como: [...] la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta. **8.3.** De lo señalado, se debe entender que el gasto deducible de la renta bruta, para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, no debe ser ajeno a la empresa, es decir, debe haber un vínculo directo o indirecto con las actividades que generan dichas rentas. **8.4.** Asimismo, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta no hace mención expresa a la veracidad o realidad de las operaciones que están vinculadas con el gasto, pero se entiende que debemos estar ante un gasto preexistente y sobre el cual haya indicios razonables de su fehaciencia para la determinación del impuesto a la renta, es decir, se trata de un gasto respecto al cual puede tenerse razonable confianza sobre su ocurrencia y su utilización. **8.5.** Al respecto, Durán hace referencia a la acreditación del gasto causal y su fehaciencia, precisando lo siguiente: [...] la determinación del IR de tercera categoría, se aceptará al gasto en tanto pueda tenerse confianza de su ocurrencia y su utilización a partir de una razonable acreditación. [...] Aquí cobra particular importancia la prueba, es decir, la acreditación de la fehaciencia del gasto causal mediante medios probatorios u otros instrumentos que puedan usarse con el mismo propósito. Debe partirse de la base de que es un deber y un derecho del contribuyente acreditar de manera razonable el gasto y su causalidad. Es un deber de colaboración y un derecho de defensa y, en general, al

debido procedimiento administrativo.[28] **8.6.** La parte recurrente señala que la Sala validó que se haya desconocido su sustento en relación con la **entrega de beneficios extraordinarios a trabajadores en virtud de su cese;** también señala que la Sala Superior inaplicó el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula el principio de causalidad, toda vez que validó que se haya desconocido que los servicios de salud ocupacional generaron rentas en el ejercicio dos mil trece. **8.7.** De lo señalado por la recurrente y la norma referida en el párrafo anterior, esta Sala Suprema señala que se debe tener en consideración que para que un gasto se considere deducible para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, es importante señalar que a fin de acreditar ante la administración tributaria la necesidad del servicio, se debe precisar que de los actuados administrativos y el análisis de la instancia de mérito y los argumentos desarrollados en el **considerando sétimo de la presente resolución**, los desembolsos efectuados no guardan relación con los ingresos y los importes otorgados a los trabajadores beneficiados en el ejercicio fiscalizado, situación que no ha sido desvirtuada por la demandante, pues no basta con señalar que es una práctica usual otorgarles beneficios a los trabajadores ante la desvinculación laboral, sino que, en el presente caso, conforme lo señalado por las instancia de mérito y en la línea de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05438-9-2019, precisó que: [l]a recurrente no ha presentado documentación que sustente el cumplimiento de los criterios señalados en su 'Política de Negociación y Término del Vínculo Laboral. Que por lo antes señalado se tiene que la recurrente no ha acreditado el cumplimiento del principio de generalidad, pues otorgó los beneficios económicos a 5 trabajadores, pese a que en el ejercicio 2013 hubieron más trabajadores cesados, y uno de ellos también tenía más de 22 años de servicios, y además, respecto de os mencionados 5 trabajadores, tampoco hay uniformidad en su otorgamiento [...]. **8.8.** De esta manera, como señalamos anteriormente, debemos asumir que no todo gasto declarado por la parte recurrente puede ser deducible para efectos del impuesto a la renta en el ejercicio dos mil trece, sino solo aquellos cuya vinculación a las actividades de la empresa y a la generación de rentas se haya acreditado razonablemente. **8.9.** Con respecto al reparo denominado **"gastos no sustentados",** durante el ejercicio gravable dos mil trece, la empresa recibió de Pacífico EPS y Sistemas de Administración Hospitalaria una serie de servicios de gerencia corporativa. Al respecto, de acuerdo a la doctrina señalada en el presente considerando y los argumentos desarrollados en el **considerando cuarto de la presente resolución**, no resulta amparable lo señalado por la parte recurrente, ello debido a que no acreditó la causalidad, como señalan la instancia administrativa y las instancias de mérito, debido a que dichos documentos (contratos celebrados con Pacífico EPS y Sistema de Administración Hospitalaria) no sustentan fehacientemente la prestación del servicio a favor de la parte recurrente. Por ello, carece de asidero la alegación de que se prescindió del debido procedimiento legal previamente establecido. En este sentido, la parte recurrente no acreditó la prestación efectiva de los servicios que demuestre el cumplimiento del principio de causalidad, ello a fin de que se admita la deducibilidad de los gastos. En este sentido, no se advierte que la sentencia de vista haya incurrido en la infracción normativa contenida en el **literal g),** sobre inaplicación del último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación de dicho artículo. Por ende, esta causal deviene **infundada. Noveno:**

Inaplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General 9.1. Estando a la causal planteada en el recurso de casación, la parte recurrente sustenta que la Sala Superior inaplicó el artículo 234 de la Ley N.° 27444, validando la resolución de multa, pese a que esta fue emitida sin llevarse a cabo un debido procedimiento administrativo sancionador previo; y que, al haber sido emitida prescindiendo del procedimiento legal establecido, deviene nula. **9.2.** Respecto a la infracción denunciada por inaplicación del artículo 234 del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, en cuanto establece caracteres del procedimiento administrativo sancionador que no se habrían cumplido, se debe indicar que una norma especial prevalece sobre una general. **9.3.** En este caso, los procedimientos administrativos tributarios se rigen por el Texto Único Ordenado del Código Tributario, que en su norma I del título preliminar indica: "El presente Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario". Asimismo, la norma IX señala: En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a la tributaria 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. **9.4.** Dentro de las facultades de la administración tributaria –de las que se encarga el capítulo II, del título II del libro segundo del Código Tributario– encontramos en el artículo 61 la de fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, la cual podrá ser modificada por la administración tributaria cuando constate la omisión o inexactitud de la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa, según cada caso. **9.5.** En el presente caso, la administración dio inicio al procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del periodo dos mil trece y, como resultado, emitió las resoluciones de determinación y multa correspondientes, de acuerdo a las facultades de la administración ya detalladas. En consecuencia, no se requería que adicionalmente se iniciara un procedimiento administrativo sancionador, sino que la administración actuó de acuerdo a las facultades que le otorga el marco normativo precisado y no resultaba de aplicación el artículo 234 de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. En consecuencia, la causal señalada en el **literal h)**, sobre inaplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, deviene **infundada.**
Décimo: Inaplicación del principio de culpabilidad para la determinación de las sanciones de multa 10.1. La recurrente sostiene que corresponde que en el presente caso se inaplique el artículo 165 del Código Tributario (que establece la determinación de la infracción en forma objetiva), a fin de declarar improcedente la aplicación de las resoluciones de multa que se le impuso, ello en atención al principio de culpabilidad. Asimismo, afirma que no ha tenido intención de declarar cifras o datos falsos, u omitir circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria. **10.2.** Con relación al tipo de responsabilidad en el plano tributario y las sanciones que son aplicables, el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece lo siguiente: Artículo 165.- Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes fiscalizadores La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o

autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo. La responsabilidad objetiva ha sido definida por Morón Urbina[29] como: [...] aquella que no requiere el análisis de algún factor subjetivo del sujeto infractor. Esto quiere decir que se prescinde de referencia alguna de los elementos de intencionalidad o imprudencia; basta, simplemente, con la producción de la conducta calificada como infractora para la imposición de la sanción. En este contexto, resulta imprescindible verificar materialmente la comisión de la infracción, siendo irrelevante el estudio de la voluntad o de la imprudencia en el actuar, de manera que, de demostrarse la causalidad entre el hecho infractor y el sujeto, corresponde la imposición de una sanción. Por su parte, Huamaní Cueva[30] indica lo siguiente sobre la responsabilidad objetiva en el plano tributario: [...] si algún deudor tributario o un tercero, realiza una conducta (acción u omisión) antijurídica (que viola normas tributarias) que está considerada (tipificada) por la ley como infracción, y para cuya comisión se ha establecido, también por ley, una sanción administrativa (multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal, etc.), se habrá configurado la infracción. El que lo haya realizado intencionalmente o no, por negligencia, por error, desconocimiento, circunstancias personales o por causa atribuible a terceros resulta irrelevante para tal configuración. **10.3.** Conforme a lo señalado y al artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la infracción será determinada de manera objetiva y sancionada administrativamente solo de verificar en la realidad, el supuesto descrito en la infracción, y no es necesario establecer que el deudor tributario haya actuado con dolo o con culpa. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el fundamento 3 de la sentencia recaída en el Expediente N.° 3101-2003-AA/TC[31] en el sentido de que el Código Tributario incorpora con el artículo 165 el principio de determinación objetiva de la infracción tributaria, por el cual solo con verificar la infracción tipificada corresponde la sanción al deudor tributario. **10.4.** De esta manera, en el ámbito tributario, no es necesario que la administración realice una verificación de dolo o culpa en la conducta que configura la infracción, sino que solo bastará con la constatación de que el sujeto efectivamente realizó el acto infractor. Si bien la Ley del Procedimiento Administrativo General establece la culpabilidad como uno de los principios de la potestad sancionadora administrativa, es decir, el hecho de que exista dolo o culpa en la conducta para imponer una sanción, es decir basta el solo incumplimiento de la obligación para que la infracción se configure como una infracción sancionable con multa. **10.5.** En el presente caso, la sanción objeto de discusión es la tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario: Artículo 178.- Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del

deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares [...] **10.6.** En el escenario analizado, la verificación objetiva de la infracción tributaria no se centró en la oportunidad del pago, sino en constatar si se configuró la conducta prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Así pues, el procedimiento administrativo se dio porque la parte recurrente no cumplió con declarar los valores reales, esto es, con su obligación formal de presentar declaraciones juradas declarando correctamente los datos vinculados a obligaciones tributarias en el ejercicio dos mil trece. Si bien la recurrente denuncia la inaplicación de la citada disposición legal, empero sus argumentos no se orientan a la inaplicación de la norma, sino al contenido o sentido normativo, bajo alegaciones de que no se daría el tipo infractor, de que la infracción alude a la no inclusión de cierta información en la declaración determinativa o el declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y de que no comprende a la deducción de gastos al impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece. Por tanto, no corresponde amparar la apelación al principio de culpabilidad, por cuanto rige plenamente la determinación objetiva de las sanciones por la administración tributaria, la cual ha sido confirmada por el Tribunal Fiscal y las instancias de mérito. En este sentido, cabe precisar que la sentencia de vista no ha incurrido en infracción normativa planteada por la parte recurrente; en consecuencia, la causal denunciada en el **literal i),** sobre inaplicación del principio de culpabilidad para la determinación de las sanciones de multa, deviene **infundada**. Décimo primero: Inaplicación del principio de tipicidad aplicable en materia administrativa sancionadora **11.1.** Estando a las causales planteadas en el recurso casatorio, la parte recurrente refiere que se le ha impuesto una resolución de multa al amparo de lo previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, bajo el supuesto de que habría declarado cifras y/o datos falsos; sin embargo, siempre declaró aquello que consideraba que era la correcta determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, y con ello no se cumple con la tipicidad que se requiere para sancionarla. **11.2.** Sobre el principio de tipicidad, el Tribunal Constitucional señala en el fundamento 10 de la sentencia recaída en el Expediente N.° 05487-2013-PA/TC[32] lo siguiente: [...] el principio de tipicidad solo exige que se defina la conducta que la ley considera como falta, de modo que lo considerado como antijurídico, o lo que es lo mismo, la precisión de sus alcances, puede complementarse a través de los reglamentos respectivos [Cf. STC 2050-2002-AA/TC, Fund. N.° 9]. La garantía de este principio no puede ser exacerbada en ningún contexto al punto de requerir un nivel de precisión absoluta en la previsión de aquellas conductas consideradas como faltas o conductas prohibidas, ni siquiera en el ámbito del derecho sancionados penal o administrativo. **11.3.** En el caso, se le atribuye a la recurrente la infracción contenida en el inciso 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual ha sido transcrito en el considerado 10.5 de la presente resolución. **11.4.** En el caso, observa esta Sala Suprema que la multa impuesta está asociada a gastos no sustentados y provisiones no sustentadas o no extornadas, así como a deducciones efectuadas mediante declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, el cual ha sido materia de reparo por la administración tributaria, extremo confirmado por el Tribunal Fiscal y validado en instancia judicial. En esa línea, se ha acreditado la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. En consecuencia, deviene **infundada** la causal contenida en el **literal j),** sobre inaplicación del principio de tipicidad aplicable en materia administrativa

sancionadora. **Décimo Segundo: Interpretación errónea del artículo 38 del Código Tributario 12.1.** Manifiesta la recurrente que se debe advertir que la Sala Superior interpretó erróneamente el artículo 38 del Código Tributario, toda vez que denegó la devolución de los pagos indebidos realizados por su representada. Así pues, de la interpretación correcta de dicho artículo, se desprendería que la Sala Superior, en función de los agravios denunciados en el recurso de apelación, debió ordenar la devolución de lo pagado indebidamente, puesto que la invalidez de los reparos implicaba a su vez la procedencia de la devolución solicitada. **12.2.** El artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.° 135-99-EF, sustituido por el artículo 1° de la Ley N.° 29191, señala lo siguiente: Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, [...] Al respecto, cabe señalar que, para efectos de la devolución de los pagos indebidos realizados por la demandante por concepto de gastos no sustentados y provisiones no sustentadas o no extornadas, así como deducciones efectuadas mediante declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, cabe precisar que, habiendo confirmando la instancia administrativa y la instancia de mérito los reparos observados, corresponde pronunciarse en el mismo sentido respecto a lo peticionado en el Expediente Judicial N.° 10761-2019, por lo que no procede la devolución de pagos indebidos o en exceso en los reparos confirmados, razón por la que deviene **infundada** la causal planteada en el **literal k)**, sobre interpretación errónea del artículo 38 del Código Tributario. Por ende, y en consideración a los argumentos expuestos, se concluye que la sentencia objeto de casación no incurrió en infracciones de las normas procesales y materiales denunciadas por la parte recurrente. En consecuencia, corresponde declarar infundado el recurso de casación. Decisión Por tales consideraciones, **declararon infundado** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, **La Esperanza del Perú S. A.**, mediante escrito del diecisiete de marzo de dos mil veintidós (fojas mil cuatrocientos setenta y uno a mil ochocientos treinta y cinco). En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del dieciséis de febrero de dos mil veintidós (fojas mil cuatrocientos treinta y tres a mil cuatrocientos sesenta), emitida por la Sétima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. Por último, **ordenaron** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por La Esperanza del Perú S. A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía.

_____

1 Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.
2 Se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad.
3 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
4 Loc. cit.
5 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México". Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.
6 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso J. vs. Perú". Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.
7 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá". Sentencia del dos de febrero de dos mil uno; párr. 127.
8 Corte Interamericana de Derechos Humanos. "Caso Casa Nina vs. Perú". Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.
9 Resolución recaída en el Expediente N.° 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web del Tribunal Constitucional el diecinueve de enero de dos mil quince.
10 **Código Procesal Civil**
Artículo 122.- Las resoluciones contienen:
[...]
3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.
11 **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**
Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.
12 [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.
Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N.° 1480-2006-AA/TC, publicada el dos de octubre de dos mil siete en el Diario Oficial El Peruano.
13 Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.° 00356-2022-PHC/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución, el treinta y uno
de mayo de dos mil veintitrés.
14 **Convención Americana de Derechos Humanos**
Artículo 9°. Principio de Legalidad y de Retroactividad.
Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.
15 Publicada en el Diario Oficial El Peruano, el diecinueve agosto de mil novecientos noventa y nueve.
16 Guastini, Riccardo (1999). Estudios sobre la interpretación jurídica. México D.F., Universidad Nacional Autónoma de México; p. 11.
17 Enneccerus, Ludwig (1953). Tratado de derecho civil. Traducido de la 39.a edición alemana. Tomo I. Barcelona, Casa Editorial Bosch; p. 197.
18 Aprobado mediante Decreto Supremo N.° 011-2019-JUS, en el Diario Oficial El Peruano el cuatro de mayo de dos mil diecinueve.
Decreto Supremo N.° 013-2008-JUS, en el Diario Oficial El Peruano el veintinueve de agosto de dos mil ocho
19 Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintidós de enero de dos mil cuatro.
20 Expediente N.° 2727-2002-AA/TC; fundamentos jurídicos 4 y 5
21 Párrafo incorporado por el artículo 33 del Decreto Legislativo N.° 981, publicado en el Diario Oficial El Peruano el quince de marzo dos mil siete.

22 Huamaní Cueva, Rosendo (2013). Código Tributario comentado. Lima, Jurista Editores; pp. 1059-1060.
23 Publicada el siete de agosto de dos mil veintidós en el Diario Oficial El Peruano.
24 Fundamento 6 (voto singular del magistrado Blume Fortini)
25 Publicado en el diario oficial El Peruano el ocho de diciembre de dos mil cuatro.
26 García Mullín, Juan (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo, Instituto de Capacitación Tributaria; p. 122.
27 Picón Gonzales, Jorge Luis (2007). Deducciones del impuesto a la renta empresarial. Lima, Dogma Ediciones; p. 29.
28 Durán Rojo, Luis (2009). "Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial". En Contabilidad y Negocios, Vol. 4, N.° 7; p. 14.
29 Morón Urbina, Juan Carlos (2019). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Tomo II. Lima, Gaceta Jurídica, p. 459
30 Huamaní Cueva, Rosendo (2011). Código Tributario comentado. Lima, Jurista Editores; p. 1062.
31 Publicada en el portal web de la mencionada institución el dos de marzo de dos mil cuatro.
32 Publicada el veintiuno de febrero de dos mil diecisiete en el Diario Oficial El Peruano; fundamento 9.

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 5 de octubre del 2023.