

errónea de los artículos 1 y 6 del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, así como de los artículos 60 y 61 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. Además, el recurrente Tribunal Fiscal denuncia la interpretación errónea de normas que no fueron aplicadas por la Sala Superior, como "el artículo 76 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809", "el artículo 131 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF", y "el artículo 3 de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15, modificada por la Resolución Ministerial N° 195-95-EF/15". Por todo lo indicado, la causal denunciada deviene infundada. **7.5.** En consecuencia, conforme a las consideraciones expuestas corresponde declarar **infundados** los recursos de casación interpuestos. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos i) por la representante legal de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Aduanera, mediante escrito del doce de setiembre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos dieciocho), y ii) por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del dieciséis de setiembre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos sesenta y cuatro). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número veintisiete, del diez de agosto de dos mil veintidós (fojas trescientos noventa y tres), que **revoca** la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda— **y, reformándola, declara fundada** la demanda en todos sus extremos, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10545-A-2017, restableciendo el derecho al drawback de la demandante, y ordena al Tribunal Fiscal revocar la Resolución de División N° 235-321400/2016-000128 y que a su vez ordene a la SUNAT dejar sin efecto las Liquidaciones de Cobranza N° 235-2015-145926 y N° 235-2015-145928, asociadas a la Resolución Jefatural de División N° 235-322200/2015-000288. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la empresa Peruplast S.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, **CABELLO MATAMALA**, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

- ¹ En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- ² HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- ³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ⁴ DUARTE CUEVA, Franklin (2011). "Reflexiones sobre el Drawback y su efecto sobre las exportaciones". En Contabilidad y Negocios. Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas, Vol. 6, N° 11; p. 99
- ⁵ MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR Y TURISMO (2012). Guía práctica para solicitud de Drawback. Lima, Autor; p. 4.
- ⁶ Norma aplicable por temporalidad.
- ⁷ Se cita el texto original de las normas conforme al principio de temporalidad.
- ⁸ Casación N° 17764-2015 Lima, emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de justicia
- ⁹ ZEGARRA, J.C. (2005). "Aplicación del 'principio de especialidad' en las normas tributarias"; p. 134.
<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/b3399-Aplicacion-del-principio-de-especialidad-en-las-normas-tributarias.pdf>
- ¹⁰ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I. Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.
- ¹¹ Casación N° 3842-2014 Lima, publicada en El Peruano el uno de agosto de dos mil dieciséis.

C-2249333-32

CASACIÓN N° 13367-2022 LIMA**TEMA:** PÉRDIDAS, GANANCIA DIFERIDA Y EXCESO DE GASTOS**SUMILLA:** Al tratarse de hurtos diminutos, la empresa debió presentar la denuncia respectiva, pues conforme lo establecido en el literal d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, las pérdidas extraordinarias se acreditan siempre que se haya probado judicialmente el hecho

delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente; asimismo, para acreditar las mermas declaradas en el ejercicio fiscal de los años dos mil cuatro y dos mil cinco, la parte recurrente debió presentar informes que demuestren la realidad de dichos años.

PALABRAS CLAVE: pérdidas extraordinarias, ganancias diferidas y exceso de gastos

Lima, seis de junio 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: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por **Supermercados Peruanos S.A.**, mediante escrito del cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas ochocientos ochenta y seis a novecientos cuarenta y cuatro del expediente judicial electrónico - EJE¹); contra la sentencia de vista del dieciocho de abril de dos mil veintidós (fojas ochocientos treinta a ochocientos setenta y siete), que confirma la sentencia de primera instancia, del trece de diciembre de dos mil veintiuno (fojas quinientos cuarenta y tres a seiscientos veinticuatro), que declaró fundada en parte la demanda. **Antecedentes del recurso De la demanda** Mediante escrito del veintiuno de junio de dos mil diecinueve (fojas ciento seis a trescientos noventa y siete), la empresa Supermercados Peruanos S.A. interpone demanda contencioso administrativa, postulando las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02874-1-2019, únicamente en los extremos donde se ha confirmado los reparos al impuesto a la renta y al impuesto general a las ventas, por los ejercicios dos mil cuatro y dos mil cinco, así como las multas vinculadas a tales reparos. **Pretensión accesoria a la primera pretensión principal:** Se ordene la devolución de todos los importes pagados por concepto de los reparos y multas impugnados en la pretensión anterior, más los intereses correspondientes. **Pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02874-1-2019, en el extremo que confirmó la capitalización de intereses y los intereses moratorios sobre las obligaciones mencionadas, por el periodo de exceso sobre el plazo legal. **Pretensión accesoria a la subordinada:** Se ordene la devolución de todos los montos pagados por intereses moratorios fuera del plazo y capitalizados más los intereses correspondientes a la fecha de devolución efectiva. **Segunda pretensión principal:** Conforme a lo dispuesto por el inciso 2 del artículo 5 de la Ley N° 27584, se ampare la pretensión de plena jurisdicción y, en consecuencia, se declare que quedan revocados los reparos y multas señalados en la primera pretensión principal. Como fundamentos de su demanda, refiere que: **a)** Respecto al reparo por robos no acreditados, el Tribunal Fiscal califica los robos como pérdidas extraordinarias sin sustentar por qué no se trataba de mermas. La recurrente refiere que las pérdidas de mercancías al menudeo son por montos mínimos por los cuales no resulta razonable iniciar un proceso judicial contra las personas que hubieran cometido el hurto. Asimismo, respecto a desmedros no acreditados por la mercadería vendida - fallada, el Tribunal Fiscal afirma que no se trataba de una merma sino que era desmedro, pero con un postulado sin razonamiento. Asimismo, la parte recurrente refiere que la pérdidas de los productos en todos los casos se producían por mermas propias del proceso de comercialización y no por desmedros; y en el supuesto de que se mantenga la posición de que se trataba de desmedros de existencias, era imposible el cumplimiento de los plazos de los productos perecibles, los cuales requerían ser rápidamente destruidos para evitar problemas sanitarios. La parte recurrente refiere, respecto a mermas por roturas, que, si la SUNAT y el Tribunal Fiscal no se encontraban de acuerdo con el informe, debieron solicitar un informe de parte. **b)** Así también, respecto a ganancias diferidas, la demandante refiere que se confirmó dicho reparo al considerar que los servicios y detalles de operaciones que originaron las facturas emitidas por la demandante al Banco Wiese constituían ingresos gravados con el impuesto a la renta y debieron ser reconocidos como devengados en el periodo 2004 según los contratos establecidos por las partes. La empresa sostiene que la controversia generó que la empresa no tenga certeza sobre si estos recursos ingresarían a su patrimonio; además que, al existir patologías en la ejecución de estos contratos, se generaba que el monto que en un momento era determinable en otro momento fuera indeterminable, y no existan las condiciones para que pueda realizarse una medición fiable. Además, indica que ya pagó los impuestos por el monto del reparo en el ejercicio 2005, por lo

que, de no amparar el argumento, pide se ordene a la SUNAT que el gasto sea deducido en el ejercicio 2005. Respecto al exceso de gastos de vehículos. **Sentencia de primera instancia** El Juez del Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número ocho, del trece de diciembre de dos mil veintiuno (fojas quinientos cuarenta y tres a seiscientos veinticuatro), resolvió: **DECLARANDO FUNDADA EN PARTE**, la demanda obrante de folios 106 a 397, en el extremo referido a la capitalización de intereses y la inaplicación de intereses moratorios por el exceso en el plazo para resolver que la SUNAT y el Tribunal Fiscal incurrieron respecto de los recursos de reclamación y apelación, teniendo en consideración lo indicado en la parte considerativa de la presente resolución; asimismo, **SE ORDENA**, de ser el caso, la Administración devuelva los montos pagados por la demandante vinculados al extremo que ha sido estimado; e **INFUNDADA** la demanda en todo lo demás que esta contiene. La mencionada sentencia presenta los siguientes fundamentos: **a)** Respecto a los robos de mercaderías no acreditados y desmedros no acreditados cuyo motivo obedecía a la fecha de vencimiento, el Juzgado considera que el Tribunal Fiscal valoró los documentos presentados aunque fueron presentados extemporáneamente. Asimismo, refiere que a pesar de que se trate de hurto debe considerarse como pérdidas extraordinarias, pues dichos hurtos también deben ser acreditados, no logrando acreditar judicialmente el hecho delictuoso. Además, respecto a los desmedros, refiere el Juzgado que la parte demandante presenta informes que fueron realizados en forma posterior a los ejercicios fiscalizados. Asimismo, la parte recurrente tampoco explica las razones de por qué los productos califican como mermas y no como desmedros. Respecto a las mermas por roturas, refiere que la parte demandante presentó informes, pero estos no contenían de forma detallada las pruebas realizadas ni precisaban la forma en que se determinaron las cantidades de mermas. **b)** Respecto al reparo por ganancias diferidas, el Juzgado refiere que las rentas serán consideradas cuando se devenguen. Su reconocimiento se da con el surgimiento de la obligación de recibirlas, aun cuando estas no se hayan cancelado efectivamente, y que se devengarán cuando se puedan considerar como exigibles. Por el principio del devengado, no necesariamente existe una correspondencia o relación entre los ingresos y gastos, puesto que bien se puede no haber pagado o no haber cobrado y aun así, por dicho principio, se debe pagar el impuesto o deducir el gasto. Al respecto, en el caso en concreto, de lo actuado, no se aprecia que el Banco Wiese Sudameris se haya negado a pagar lo pactado a la demandante, pues en la carta notarial la empresa señala que le correspondía el pago de US\$ 247,790.00 que requirieron al banco en referencia; sin embargo, no se advierte que esta controversia se haya dado para todos los pagos que devengaron el ejercicio 2004 o que el pago no haya sido realizado. Advierte el Juzgado que en el ejercicio 2004 se brindaron servicios convenidos en los contratos, con lo cual se emitieron comprobantes de pago. Esto comprueba que los ingresos debieron imputarse en dicho ejercicio y que la documentación presentada por la empresa no permite acreditar que los ingresos se hayan devengado en un ejercicio diferente, por lo que se advierte que se reparó conforme a ley. **c)** Respecto al reparo por exceso de gastos de vehículos destinados a las actividades por dirección, representación y administración - ejercicio 2005, el Juzgado indica que este reparo se relaciona con determinar si la demandante cumplió con acreditar la transferencia del vehículo de placa DO-2345. La administración tributaria habría considerado que la empresa no presentó documentación que acreditara la transferencia de vehículo de la placa DO-2345 y que, al tener ingresos anuales de S/. 948,059.421 durante ejercicio 2004, el límite máximo de vehículo era de cinco y que todos los demás vehículos que destinase a actividades de dirección y representación serían gastos no deducibles. Refiere el Juzgado que de la revisión del expediente administrativo no se advierte que la demandante haya presentado medios probatorios que acrediten que efectuase la transacción de placa DO-2345. **Sentencia de segunda instancia** La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte superior, mediante sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del dieciocho de abril de dos mil veintidós (fojas ochocientos treinta a ochocientos setenta y siete), resolvió lo siguiente: **CONFIRMARON** la sentencia apelada, resolución número ocho, de fecha trece de diciembre del dos mil veintiuno, obrante de folios quinientos cuarenta y tres a seiscientos veinticuatro, por la que se resuelve declarar fundada en parte la demanda, en el extremo referido a la capitalización de intereses y la inaplicación

de intereses moratorios por el exceso en el plazo para resolver en que la SUNAT y el Tribunal Fiscal incurrieron respecto de los recursos de reclamación y apelación, y se ordena, de ser el caso, que la Administración devuelva los montos pagados por la demandante vinculados al extremo que ha estimado; e infundada la demanda en todo lo demás que esta contiene. La sentencia de vista presenta los siguientes fundamentos: **a)** Respecto a las pérdidas extraordinarias (hurtos), la Sala Superior considera razonable la necesidad de contar con elementos probatorios que garanticen de modo adecuado la veracidad de los hechos referidos (robo o hurto) y que a su vez acrediten la vinculación de la pérdida de los bienes con tales eventos. **b)** Respecto a los desmedros (fecha de vencimiento, rotura y centros de distribución - CD, productos provenientes desde los centros de distribución con falla de origen), la Sala Superior considera que dichas pérdidas constituyen una pérdida irrecuperable, lo cual genera que la mercancía ya no pueda utilizarse para los fines que originalmente estaba destinada (desmedros), por lo que la empresa debía acreditar la destrucción de tales existencias ante notario o juez de paz, previa comunicación a la SUNAT. **c)** Respecto a las mermas (por roturas), la empresa presenta dos informes; sin embargo, hacen referencia a mermas del ejercicio 2006, no demuestran la metodología empleada ni las pruebas que se realizaron para determinar la cantidad de merma del ejercicio 2004. Además, establecen como causas de las mermas cuestiones de orden cualitativo, lo cual está relacionado con el concepto de desmedro de bienes y no con mermas por rotura, que es a lo que se refiere el reparo. **d)** Respecto a los ingresos afectos al impuesto a la renta, considerados como ganancias diferidas (es decir, que se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen), la empresa refiere que los ingresos facturados al Banco Wiese no habían devengado en 2004, por lo que no procedía su reconocimiento como ingresos; además, refiere la parte recurrente que existió una serie de discrepancias, pues no se contaba con certeza sobre si los montos facturados se iban a cobrar por los servicios, por lo que el monto no se podía medir confiablemente y no era posible prever si la empresa obtendría algún flujo como consecuencia de la operación. Incluso en el ejercicio 2005 se tuvo que suscribir un acuerdo de transacción con el Banco Wiese, en el que se acordó, entre otros, cerrar las controversias, sin que se hiciera efectivo el pago de los comprobantes de pago, así como reservar los montos, por los que no se iba a obtener pago alguno. Al respecto, la Sala Superior refiere que la empresa debió reconocer los ingresos originados por los servicios efectivamente prestados (devengados) al banco, conforme lo reconoce la propia contribuyente al emitir las facturas y en la carta notarial del tres de mayo de dos mil cuatro, en tanto su derecho a percibir la contraprestación nació en dicho ejercicio, independientemente de que el deudor Banco Wiese no haya cumplido con los pagos respectivos, así como del hecho de que recién en el ejercicio 2005 se hubiera celebrado el acuerdo de transacción que tuvo como propósito solucionar las controversias surgidas con relación al pago de tales operaciones comerciales. **e)** Por tanto, la Sala Superior refiere que, tratándose de prestación de servicios, los ingresos se devengan cuando efectivamente se ejecuten o presten tales servicios, pues a partir de ese momento nace el derecho a percibir la contraprestación (pago) a favor del prestador, independientemente de que el deudor haya cumplido con el pago. **f)** Respecto al exceso de gastos de vehículos destinados a las actividades de dirección, representación y administración correspondientes al ejercicio 2005 (inciso w del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta), la Sala Superior indica que, tratándose de gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4, resultan estrictamente indispensables y se usan en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, acorde al inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. De acuerdo con el volumen de ingresos obtenidos, la empresa estuvo autorizada a deducir gastos de cinco vehículos, por lo que la administración determinó el reparo de S/ 132,434.58 (ciento treinta y dos mil cuatrocientos treinta y cuatro soles con cincuenta y ocho céntimos). **Del recurso de casación y auto calificadorio** La parte recurrente Supermercados Peruanos S.A. interpone recurso de casación, el mismo que es declarado procedente por esta Sala Suprema mediante auto calificadorio del veinticuatro de agosto de dos mil veintidós (fojas setecientos cuarenta a setecientos ochenta y cuatro del cuaderno de casación) por las siguientes causales: **1. Inaplicación del artículo 139 incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política del Perú (Reparo 1)**. [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Refiere que, la Sala Superior incurre en defecto de motivación aparente, respecto al reparo correspondiente a los robos de mercaderías no acreditadas, dado que no analiza ni presenta mayores argumentos que

sustenten que las pérdidas de mercadería por hurtos diminutos califican como pérdidas extraordinarias dado que los referidos robos no consisten en hechos delictuosos, por cuanto debido a su diminuta cuantía consisten en faltas, infracciones de naturaleza distinta, de modo que resultaría poco posible ejercitar acciones judiciales como refiere la Sala Superior, sin ejercer un mayor razonamiento para llegar a dicha conclusión. [...] **2. Aplicación indebida del artículo 37 literal d de la Ley del Impuesto a la Renta, así como la inaplicación del artículo 37, literal f de la misma norma y del artículo 21, literal c del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Reparo 1).** [...] Los argumentos del recurrente en torno a esta causal son los siguientes: Señala que, la Sala Superior considera que los hurtos al menudeo que se producen en los supermercados no pueden clasificarse como merma, en tanto solo puede darse en el proceso de producción, lo que no sucedería en el presente caso dado que los bienes fueron sustraídos durante el proceso de comercialización, sin considerar que conforme se encuentra regulado en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta analizado e interpretado por reiterada jurisprudencia las mermas también pueden ocurrir durante el proceso de comercialización. Aunado a lo anterior, refiere que la Sala Superior establece que las mermas únicamente pueden darse en el proceso de producción aplicando indebidamente lo regulado en el literal d del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta sin considerar que los hurtos diminutos son inherentes al negocio de todo supermercado, por ello el recurrente considera que calificaban como mermas de acuerdo al inciso c del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, dado que los hurtos menores son propios de este modelo de negocio (supermercado) e imposible de eliminar el riesgo de dichos robos diminutos o consumo de productos dentro de la tienda. Así también, la Sala Superior advierte que dichos robos son pérdidas extraordinarias anómalas al negocio, y que el recurrente está obligado a probar judicialmente el delito conforme al inciso d del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. [...] **3. Interpretación errónea del artículo 37, literal d de la Ley del Impuesto a la Renta (Reparo 1).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Señala que, el literal d del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece como regla que la deducción por pérdidas extraordinarias pueden realizarse si derivan de delitos cometidos en contra del contribuyente, para lo cual debe probarse judicialmente el hecho delictivo o acreditarse que es inútil iniciar la acción judicial correspondiente. Es decir, que dicha disposición normativa establece las deducciones que regula la referida norma derivan de actos delictivos que deben ser debidamente probados o demostrar que no se pueden iniciar acciones judiciales. No obstante, precisa que la Sala Superior calificó los hurtos diminutos como “ falta” y no constituyen delitos, no obstante, indicó que esta diferencia se efectúa en base a lo dispuesto en el Código Penal, y posteriormente refiere que el término delito señalado en el inciso d del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no puede ser interpretado de forma rigurosa, conforme a las definiciones del Código Penal, por cuanto no resultan relevantes en materia tributaria, sino que se menciona para hacer referencia a conductas delictivas en contra de los contribuyentes, más allá de la diferencia conceptual entre faltas y delitos. Advierte que, debe interpretarse de forma literal el artículo 37 inciso d de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual corresponde al significado de la palabra “delito”, conforme al Código Penal, y siendo que los hurtos diminutos cotidianos constituyen faltas, conforme incluso a lo aceptado por los órganos jurisdiccionales, quedando demostrado por la naturaleza de dichos actos que no ameritan iniciar procesos judiciales dado que la regla establece que únicamente cuando se cometan delitos -lo cual no ocurrió- debe iniciarse el proceso judicial respectivo. [...] **4. Inaplicación del artículo 139, incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política del Perú (Reparo 2- motivación inexistente).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Refiere que, respecto al reparo 2 correspondiente a desmedro, que la sentencia de vista incurre en motivación inexistente, dado que el recurrente considera a los productos vencidos como mermas y se encuentran obligados a retirar la mercadería vencida y con fallas de origen para cumplir la norma sanitaria. No obstante, la Sala Superior señala que califican como desmedros y debe cumplir con la exigencia de acreditar la destrucción de las existencias de la sección abarrotes conforme al procedimiento previsto en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y ello supondría incurrir en contravención de las normas sanitarias de la materia, por lo cual se procedería a retirarlas. Advierte que, no es posible comunicar a SUNAT la destrucción de los productos dañados, con la anticipación requerida por el inciso c del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, toda vez, el recurrente incurriría en contravención de las disposiciones sanitarias de la materia. Precisa que, dentro de

los actuados administrativos, se encuentra la Opinión por Digesa, a través del Oficio N° 00108-2017/DCE/DIGESA, que señala que los alimentos dañados serán separados de inmediato, de igual forma señala el Informe Técnico N° 0005-2017/FSC/IO, el cual contiene una opinión técnica con relación a los riesgos sanitarios. Aunado a lo anterior, señala que la Sala Superior ha omitido pronunciarse de forma completa respecto a la imposibilidad de destrucción de la mercadería vencida, conforme a las normas tributarias, a fin de no vulnerar las disposiciones sanitarias de obligatorio cumplimiento. [...] **5. Inaplicación del artículo 139, incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política del Perú (Reparo 2- motivación aparente).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Señala que, la Sala Superior concluye que las pérdidas de existencias por conceptos de fecha de vencimiento y CD constituyen en desmedros y no mermas, no obstante, no emite pronunciamiento respecto a las opiniones brindadas en los informes que obran en el expediente administrativo, respecto a la condición de merma de esta mercadería, incurriendo en una motivación aparente. [...] **6. Inaplicación del artículo 139, incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política del Perú (Reparo 3).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Establece que, la Sala Superior incurrió en una motivación aparente, en tanto, debió justificar por qué las condiciones presentes en los establecimientos, donde se llevaron a cabo las acciones para la elaboración de los informes son distintas de otros establecimientos dado que los supermercados cuentan con un Sistema de Control de Calidad estándar para todos los establecimientos. [...] **7. Interpretación errónea del artículo 21, inciso c del Reglamento del Impuesto a la Renta (Reparo 3).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Señala que, la disposición normativa no precisa el tipo de metodología ni las pruebas que deben realizarse para acreditar la merma por daño producto (rotura), sin embargo, la Sala Superior fija estas condiciones que la ley no exige, interpretando indebidamente este artículo que brinda los conceptos de mermas y desmedros de existencias para las deducciones reguladas en el inciso f del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Advierte que, la Sala Superior convalida el reparo porque no acepta los informes técnicos que presentaron para acreditar las mermas, señalando dos nuevos requisitos no establecidos (los informes debieron considerar a todos los establecimientos, es decir, se debió emitir un informe por cada local; los informes técnicos sean del mismo año de la merma, plazo que la normatividad tributaria tampoco exige). Advierte que, el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regula la obligatoriedad de contar con el Informe Técnico que acredite la merma, no se exige usar un “tipo” de metodología o prueba ni se precisa el momento en el cual se deba contar con el mismo. [...] **8. Inaplicación del artículo 139, incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política del Perú (Reparo 4).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Refiere sobre el reparo 4 que se encuentra vinculado al exceso de gastos de vehículos destinados a actividades de dirección, sobre el particular refiere que el numeral 4 del inciso r del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de los gastos en relación con el número de vehículos determinados en función de los ingresos netos anuales. A partir de dicha regulación, en el ejercicio dos mil cinco, el recurrente contaba con un total de 20 vehículos asignados a dichas actividades, no obstante, la Administración Tributaria consideró que el recurrente era propietaria de 21 vehículos al no exhibir comprobante de pago que respalde la transferencia del vehículo de plaza DO -2345. Aunado a lo anterior, refiere que la Sala Superior no ha revisado de forma completa los documentos presentados por el recurrente y que fueron puestos a disposición de la Administración Tributaria, así también la Sala Superior no ha motivado apropiadamente el reparo 4. [...] **9. Inaplicación del artículo 139, incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política (Reparo 5- motivación aparente).** [...] Los argumentos del recurrente vinculados a dicha infracción son los siguientes: Sobre el reparo 5, el recurrente señala que la sentencia de vista incurre en una motivación aparente, en tanto concluye que debió reconocer en el ejercicio dos mil cuatro, los ingresos originados por los servicios efectivamente prestados (devengados) al Banco- conforme lo reconoce la propia contribuyente al emitir las facturas y en la Carta Notarial de fecha tres de mayo de dos mil cuatro-, en tanto su derecho a percibir la contraprestación nació en dicho ejercicio, no obstante para llegar a tal conclusión, la Sala Superior se ha limitado a exponer elementos distintos sin precisar los motivos por los que considera que el derecho a la contraprestación a favor del recurrente surgió en el dos mil cuatro. Advierte que, la Sala Superior ha omitido mencionar las razones mínimas que sustentan su sentencia, entre ellas: (i) El acto de subsunción, donde debió adecuar los hechos del caso a la Resolución del

Tribunal Fiscal citada, (ii) La explicación de los efectos de la Resolución del Tribunal Fiscal sobre el presente caso y (iii) Las conclusiones finales de la Sala. [...] **10. Inaplicación del artículo 139, incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política (Reparo 5- motivación insuficiente).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Respecto al reparo 5, señala que la Sala Superior incurrió en una motivación insuficiente, en tanto la Sala Superior en los considerandos Décimo Noveno al Vigésimo Tercero ha obviado expresar las razones de fondo por las cuales desestimó la tesis interpretativa (ello en torno al concepto jurídico del devengo y el sistema de lo devengado) y la Sala Superior no señala porque su modo de interpretación sería el más adecuado para aplicar en el caso. [...] **11. Inaplicación del artículo 139, incisos 3, 5 y 6 de la Constitución Política (multa).** [...] Los argumentos del recurrente son los siguientes: Sobre la multa, infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributaria, el recurrente refiere que la Sala Superior incurrió en una motivación aparente, en tanto en el considerando Trigésimo Catorce de la sentencia de vista, la Sala Superior no realizó ningún análisis respecto al argumento sobre la multa impuesta por declarar cifras y/o datos faltos al momento de elaborar la declaración jurada del impuesto a la renta e impuesto general a las ventas de los años dos mil cuatro y dos mil cinco. Advierte que, el Colegiado Superior ha omitido mencionar las razones mínimas que sustentan su sentencia, entre ellas: (i) El acto de subsunción, donde debió adecuar los hechos del caso a la Resolución de Multa objeto de litis, (ii) La explicación de los efectos de la Resolución de Multa sobre el presente caso y (iii) Las conclusiones finales de la Sala. **CONSIDERANDO Primero:** Contextualizado el caso, es pertinente hacer algunos apuntes acerca del recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 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, protegiendo 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 a 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 recurso², 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 proceso³, 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 infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde, en primer lugar, proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales

invocadas por la parte 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. **1.5** Asimismo se debe precisar: [...] que al término “infracción” —en sentido general— lo podemos asimilar a lo que la doctrina procesal conoce como el error, dentro de él por cierto encontramos al error in iudicando, el error in procedendo y el error in cogitando. Entonces, cuando se denuncia la existencia de una infracción lo que realmente se hace es evidenciar la existencia de un error en la decisión judicial, la cual —como ya dijimos— puede ser de naturaleza sustantiva o procesal [...].⁴ En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la parte recurrente invoca, que, conforme se puede observar de los fundamentos que la sustentan, son normas que rigen sobre pérdidas extemporáneas, mermas y desmedros; ganancias diferidas y exceso de gasto. **Segundo: Controversia 2.1.** Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia consistió en determinar i) si los aludidos reparos formulados por la administración tributaria al impuesto a la renta y al impuesto general a las ventas de los ejercicios dos mil cuatro y dos mil cinco, con motivo de la fiscalización efectuada a la empresa ahora recurrente, Supermercados Peruanos S.A., a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas a dichos tributos y ejercicios, se hallan debidamente justificados y ajustados a derecho; ii) si corresponde inaplicar los intereses capitalizados y la regla sobre cobro de intereses moratorios por el tiempo de exceso frente al plazo de ley en que incurrieron la administración tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos de reclamación y apelación en sede administrativa, considerando los alcances de las sentencias de fechas diez de mayo de dos mil dieciséis y dieciséis de agosto de dos mil dieciocho, emitidas por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 04080-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC. Antes de proceder con el análisis de las infracciones normativas denunciadas, conviene aclarar que lo que viene a casación solo atañe al punto i) referido en el párrafo anterior. **Tercero: Atendiendo a las causales procesales por inaplicación de los incisos 3, 5 y 6 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, referido al debido proceso, debida motivación de las resoluciones judiciales y doble instancia (respecto a los reparos 1, 2, 3, 4, 5 y multas asociadas) 3.1.** Se debe precisar que el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política⁵ 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 él las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones puestos a consideración. **3.2.** Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Política⁶, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia, el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **3.3.** Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como el inciso 6 del artículo 50 y el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁷, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁸, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión. **3.4.** Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la sentencia emitida en el Expediente N° 3943-2006-PA/TC⁹, del once de diciembre de dos mil seis, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación

extensa de las alegaciones expresadas por las partes, y que tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la vulneración del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación; sino que basta que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento, para considerar que la decisión se encuentra adecuadamente motivada. **3.5.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional. Asimismo, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, se señala que: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.¹⁰ **3.6.** Además, resulta pertinente señalar que el derecho a la motivación garantiza a las partes el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógica y razonablemente la decisión, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, y que resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **3.7.** Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valor esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado. **3.8.** Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al juez que elabora la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹¹, todo ello dentro de la función endoprosal de la motivación. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹². En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹³, todo lo cual se presenta dentro de la función extraprosal de la motivación. **3.9.** La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹⁴ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹⁵. En esa perspectiva, la justificación externa requiere i) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; ii) que toda motivación sea completa; y iii) que toda motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión.¹⁶ **3.10.** Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales confirmó la sentencia de primera instancia, que declaró fundada en parte la demanda. Ello implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente como omisión por parte de la Sala Superior. **3.11.** El debido proceso, la debida motivación de las resoluciones judiciales y la doble instancia son garantías de la correcta administración justicia y, a su vez, son derechos fundamentales recogidos y protegidos en los incisos 3, 5 y 6 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado; en atención al marco glosado, tenemos que para determinar si la sentencia de vista ha transgredido el derecho constitucional en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia

de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **3.12.** Respecto al reparo 1 - robos de mercadería no acreditados, la parte recurrente señala que la Sala Superior **incurre en defecto de motivación aparente**, pues no analiza ni presenta mayores argumentos que sustenten que las pérdidas de mercadería por hurtos diminutos califican como pérdidas extraordinarias, dado que los referidos hurtos no consisten en hechos delictuosos por cuanto debido a su diminuta cuantía consisten en faltas, infracciones de naturaleza distinta, de modo que resultaría poco posible ejercitar acciones judiciales. **3.13.** De lo expuesto, para la parte recurrente los robos de mercaderías no acreditados no califican como pérdidas extraordinarias, dado que no consisten en hechos delictuosos, sino en faltas; en consecuencia, se estaría ante una merma. Respecto a dichos argumentos, se tiene que la Sala Superior refiere: **DÉCIMO TERCERO.-** Que, de los antecedentes reseñados con antelación, se colige claramente que la conclusión asumida por la Administración Tributaria se encuentra debidamente sustentada, toda vez que las pérdidas de existencias por robos califican como pérdidas extraordinarias en tanto se originan como consecuencia de delitos cometidos en perjuicio de la contribuyente por parte de sus dependientes o terceros, por lo que a fin de deducir tributariamente dicho concepto, se debió probar judicialmente el hecho delictuoso o acreditar que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, lo que no cumplió la empresa ahora accionante, máxime si ha manifestado explícitamente a través de su escrito de fecha diecinueve de enero del dos mil siete y presentado a la SUNAT el treintinueve de enero del mismo año, que en tanto los montos involucrados son mínimos y las pérdidas de mercadería del negocio son una cuestión corriente no ameritan o imposibilitan seguir acciones judiciales, lo que no se condice con la regulación tributaria pertinente e invocada con antelación, según la cual se contemplan dos supuestos para acreditar este tipo de pérdidas de existencias (probar judicialmente el hecho delictuoso o acreditar que es inútil ejercitar la acción judicial), requisitos que esta Sala Superior considera razonables ante la necesidad de contar con elementos probatorios que garanticen de modo adecuado la veracidad de los hechos referidos (robos o hurtos) y que, a su vez, acrediten la vinculación de la pérdida de los bienes con tales eventos; **3.14.** Se observa, pues, que la Sala Superior afirma ante dicho argumento que dichas pérdidas de existencias por robos califican como pérdidas extraordinarias, en tanto se originan como consecuencia de delitos cometidos en perjuicio de la contribuyente por parte de sus dependientes o terceros; de lo expuesto, se verifica que la Sala Superior expuso argumentos para considerar que el reparo 1 - robos de mercadería se subsume en la categoría de pérdidas extraordinarias; y de ello la Sala Superior infiere que la parte recurrente debió probar dichos robos judicialmente o que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente. **3.15.** Asimismo, se verifica que desde el fundamento octavo hasta el décimo realiza la distinción sobre pérdidas extraordinarias, mermas y desmedros, considerando también la normativa aplicable para cada uno de ellos, como el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula las pérdidas extraordinarias y cómo estas se pueden acreditar; asimismo hace referencia al inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual hace referencia a que las mermas y desmedros deben estar debidamente acreditados de acuerdo con las normas establecidas; es así que la Sala Superior para una mejor distinción entre los conceptos de merma y desmedro y cómo estos deben acreditarse hace referencia al inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, se puede afirmar que la Sala Superior no incurre en motivación aparente, pues cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión. **3.16.** Respecto al reparo 2 - desmedros de mercaderías no acreditados, la parte recurrente refiere que la Sala Superior **incurre en motivación inexistente**, dado que el colegiado considera que los productos que la empresa se encuentra obligada a retirar por ser mercadería vencida y con fallas de origen para cumplir la norma sanitaria califican como desmedros y debe cumplir con la exigencia de acreditar la destrucción de las existencias de la sección de abarrotes conforme al procedimiento previsto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, la parte recurrente refiere que no es posible comunicar a SUNAT la destrucción de los productos dañados con la anticipación requerida por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, toda vez que incurriría en contravención de las disposiciones sanitarias de la materia. Precisa que, dentro de los actuados administrativos, se encuentra la opinión emitida por Digesa mediante el Oficio N°

00108-2017/DCE/DIGESA, que señala que los alimentos dañados serán separados de inmediato; de igual forma, señala que el Informe Técnico N° 0005-2017/FSC/IO contiene una opinión técnica con relación a los riesgos sanitarios. Asimismo, refiere que la Sala Superior omitió pronunciarse de forma completa respecto a la imposibilidad de destrucción de la mercadería vencida conforme a las normas tributarias, a fin de no vulnerar las disposiciones sanitarias de obligatorio cumplimiento. **3.17.** Asimismo, respecto al reparo 2 - desmedros de mercadería no acreditados, en cuanto a las pérdidas de existencias por conceptos de fecha de vencimiento y centros de distribución, la Sala Superior concluye que dichas pérdidas de existencias son desmedros y no mermas; no obstante, según la recurrente, no emite pronunciamiento respecto a las opiniones brindadas en los informes que obran en el expediente administrativo, respecto a la condición de merma de esta mercadería, lo que supone que incurre en motivación aparente. **3.18.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior incurre en motivación aparente pues considera que las pérdidas de existencias por concepto de fecha de vencimientos y centros de distribución son desmedros, sin tener en cuenta las opiniones brindadas en los informes que obran en el expediente administrativos, respecto a que estas tienen condiciones de merma. Conforme a dichos argumentos, se tiene que la Sala Superior realiza una distinción de los conceptos de mermas y desmedros conforme a las normas establecidas en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como se expuso en el fundamento 3.15. de la presente resolución. Por lo tanto, la Sala Superior no incurre en motivación aparente, pues argumenta las razones por las cuales considera que las pérdidas de existencias por concepto de fecha de vencimientos y centros de distribución son desmedros. **3.19.** Asimismo, la Sala de mérito argumenta en los considerandos décimo cuarto y décimo quinto sobre los desmedros no acreditados que obedecen a la fecha de vencimiento y centros de distribución, lo siguiente: [...] Que, incidiendo en las actuaciones correspondientes al procedimiento de fiscalización, se evidencia que la conclusión asumida por la Administración Tributaria y por el Tribunal Fiscal se encuentra debidamente sustentada, toda vez que las pérdidas de existencias por conceptos “fecha de vencimiento” y “CD” (productos provenientes desde los centros de distribución con fallas de origen) en las secciones abarrotés, bazar, electro, entre otros, constituyen una pérdida cualitativa e irrecuperable de dichos productos, lo cual genera que ya no puedan utilizarse para los fines que originalmente estaban destinados (venta), en cuya virtud califican en rigor como desmedros, y por tanto, a fin de efectuar tributariamente su deducción, la empresa contribuyente debió acreditar la destrucción de tales existencias ante Notario Público o Juez de Paz, a falta del primero, y la previa comunicación del aludido acto a la SUNAT dentro del plazo previsto en la disposición reglamentaria invocada; sobre el particular, es menester poner especial énfasis en que, a criterio de este Colegiado, resulta ostensible que la postura asumida por la empresa ahora accionante no responde con estrictez a la definición legal de merma —que importa siempre una pérdida o desaparición física, en volumen, peso o cantidad de las existencias, originada por causas inherentes a su propia naturaleza o a su proceso productivo—, atendiendo a que los aludidos conceptos “fecha de vencimiento” y “CD” (productos provenientes desde los centros de distribución con fallas de origen) no implican una pérdida o desaparición física y definitiva de los productos por causas inherentes a su naturaleza, configurando más bien desmedros, al tratarse de pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias y que las convierten en inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, esto es, la venta a clientes; [...] **3.20.** De lo expuesto por la Sala Superior, se tiene que ha considerado los actuados en sede administrativa y las normas que resultan aplicables para el caso en concreto, explicando que las pérdidas de existencias por conceptos de fecha de vencimiento y centros de distribución constituyen una pérdida cualitativa e irrecuperable de dichos productos, lo cual genera que ya no puedan utilizarse para los fines que originalmente estaban destinados (venta), en virtud de lo cual califican en rigor como desmedros y por tanto, a fin de efectuar tributariamente su deducción, la empresa contribuyente debió acreditar su destrucción ante notario público o juez de paz a falta del primero, y la previa comunicación del aludido acto a la SUNAT dentro del plazo previsto en la disposición reglamentaria invocada. De lo argumentado por la Sala Superior, se infiere que para ella no resultarían válidos los demás medios probatorios que intenten acreditar dichos desmedros, pues se debió acreditar conforme a lo establecido por ley. **3.21.** Asimismo, el asunto en controversia que establece la Sala Superior en el considerando séptimo es este: a) si los

aludidos reparos formulados por la Administración Tributaria al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas de los ejercicios dos mil cuatro y dos mil cinco, con motivo de la fiscalización efectuada a la empresa ahora demandante, Supermercados Peruanos S.A., a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas a dichos tributos y ejercicios, se hallan debidamente justificados y ajustados a derecho; Es decir, la Sala Superior verificó que los reparos estén debidamente ajustados a las normas tributarias establecidas; por lo tanto, en el tema del reparo 2 no correspondía que la Sala Superior verifique el Informe Técnico N° 0005-2017/FSC/IO, el cual contiene una opinión técnica con relación a los riesgos sanitarios presentada por la parte recurrente, pues en el caso de desmedros la parte recurrente debió acreditar la destrucción de tales existencias ante notario público o juez de paz a falta del primero y la previa comunicación del aludido acto a la SUNAT dentro del plazo previsto, conforme la norma que regula los desmedros. Por lo tanto, la Sala Superior no incurre en motivación inexistente, en motivación aparente ni omite pronunciamiento. **3.22.** Respecto al reparo 3 - mermas de mercaderías no acreditadas por rotura, la recurrente refiere que la Sala Superior incurrió en una motivación aparente, en tanto debió justificar por qué las condiciones presentes en los establecimientos donde se llevaron a cabo las acciones para la elaboración de los informes son distintas de otros establecimientos, dado que, según la empresa recurrente, los supermercados cuentan con un sistema de control de calidad estándar para todos los establecimientos. **3.23.** Al respecto, de la elaboración del Informe Técnico N° 500-2016/AL/FS, Supermercados Peruanos S.A. refiere que¹⁷: El estudio de mermas y el correspondiente Informe Técnico ha sido elaborado en los meses de octubre y noviembre del presente año, el alcance de las pruebas realizadas resultan de plena validez para la determinación de las mermas del ejercicio 2004, debido a que la empresa cuenta con un Sistema de Calidad, que garantiza la estandarización de las operaciones de elaboración y/o comercialización, vale decir que no existe variación significativa en las operaciones, tanto en el tiempo como en los diferentes locales, por tal razón se seleccionaron 03 tiendas como representantes de cada formato, que en el año 2004 se encontraban operando. Respecto a ello, la Sala Superior en el décimo sexto considerando refiere lo siguiente: [...] permite corroborar que dicho informe no fue elaborado sobre la base de la data de los informes anteriormente valorados, sino que fue realizado con la información de los meses de octubre y noviembre del dos mil dieciséis (posteriores al ejercicio fiscalizado), bajo la consideración de que no habría existido variación significativa en las operaciones, tanto en el tiempo como en los diferentes locales, pues la empresa contaba con un Sistema de Calidad, que garantizaba la estandarización de las operaciones de elaboración y/o comercialización; además, como se reconoce expresamente, el indicado informe no tomó como referencia la totalidad de los establecimientos de la empresa contribuyente, observaciones que le restan idoneidad como medio probatorio para desvirtuar el reparo en cuestión. **3.24.** Se observa que la Sala Superior justifica las razones por las cuales consideró que dicho informe no desvirtuaba el reparo 3 - mermas de mercaderías no acreditadas por rotura, pues indica que el informe no tomó como referencia la totalidad de los establecimientos de la empresa y el análisis realizado en el informe es posterior a la fecha del ejercicio fiscalizado; factores que, en concepto de la Sala Superior, le restan idoneidad como medio probatorio para desvirtuar el reparo. Por lo tanto, no incurre en motivación aparente, pues expresa las razones por las cuales considera que el referido informe técnico no cumple con acreditar las mermas de mercaderías no acreditadas por rotura. **3.25.** Respecto al reparo 4 - exceso de gastos de vehículos destinados a actividades de dirección, la parte recurrente refiere que la Sala Superior no ha motivado apropiadamente pues no ha revisado de forma completa los documentos presentados por la recurrente y que fueron puestos a disposición de la administración tributaria; asimismo, la parte recurrente refiere que la administración consideró que la empresa era propietaria de veintinueve vehículos al no exhibir comprobante de pago que respaldase la transferencia del vehículo de placa DO-2345. **3.26.** Al respecto, la Sala Superior en el considerando trigésimo considera todos los documentos actuados en la etapa administrativa y en el considerando trigésimo primero considera la razones por la cuales la administración tributaria reparó conforme a ley, pues de lo previsto en el artículo 37 (inciso w) de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21 (inciso r) de su reglamento la Sala Superior infiere que la parte recurrente no presentó documentación suficiente que acredite la transferencia del vehículo de placa DO-2345. Por lo tanto, se verifica que la Sala Superior motivó apropiadamente la sentencia de vista respecto al reparo 4 -

exceso de gastos de vehículo destinados a actividades de dirección, por lo que no incurrió en vicios de motivación alguna.

3.27. Respecto al reparo 5 - ingresos afectos al impuesto a la renta considerados como ganancias diferidas, la parte recurrente refiere que la Sala Superior **incurrió en motivación aparente**, en tanto concluye que debió reconocer en el ejercicio dos mil cuatro los ingresos originados por los servicios efectivamente prestados (devengados) al Banco Wiese Sudameris —conforme lo reconoce la propia contribuyente al emitir las facturas y en la carta notarial de fecha tres de mayo de dos mil cuatro—, en tanto su derecho a percibir la contraprestación nació en dicho ejercicio; no obstante, para llegar a tal conclusión, la Sala Superior se habría limitado a exponer elementos distintos sin precisar los motivos por los que considera que el derecho a la contraprestación a favor de la recurrente surgió en el dos mil cuatro.

3.28. Asimismo, la parte recurrente añade que la Sala Superior **incurrió en motivación insuficiente**, en tanto en los considerandos décimo noveno a vigésimo tercero ha obviado expresar las razones de fondo por las cuales desestimó la tesis interpretativa (ello en torno al concepto jurídico de devengo y el sistema de lo devengado) y no señala por qué su modo de interpretación sería el más adecuado para aplicar en el caso.

3.29. Respecto a dichos agravios que la parte recurrente denuncia, se observa que la Sala Superior considera los medios probatorios actuados en sede administrativa: la hoja de trabajo y los libros contables que la contribuyente contabilizó en la cuenta 4911002 – “Servicios facturados por adelantado” al Banco Wiese; contrato de arrendamiento suscrito entre las partes el uno de abril de dos mil dos; Facturas de números 007-0050298, 007-0051213, 007-0051823 y 007-0053859, emitidas por los siguientes conceptos: arbitrios correspondiente al primer trimestre dos mil cuatro, arrendamiento correspondiente a los meses de abril, mayo y junio dos mil cuatro en las tiendas, arbitrios correspondientes al cuarto trimestre de dos mil tres y gastos comunes del período dos mil dos, dos mil tres y enero a marzo dos mil cuatro; la Nota de Crédito N° 014-0014864 girada por cobro en exceso F/007-0051823 correspondiente a arbitrios en J. Plaza; el acuerdo marco de alianza estratégica suscrito entre las partes del veintidós de agosto de dos mil; las Facturas de números 007-0049473, 007-0051738, 007-0052684, 007-0053692 y 007-0054280; el contrato de emisión y administración de tarjeta de crédito “Válida”, del veinticuatro de junio del dos mil tres; la carta notarial dirigida al Banco Wiese; y el acuerdo de transacción suscrito entre las partes con fecha treinta de diciembre del dos mil cinco.

3.30. Así también, la Sala Superior realiza el análisis de dichos medios probatorios conforme a lo regulado en el artículo 57 (inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual prescribe que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Por lo tanto, la Sala Superior no incurre en motivación aparente ni insuficiente, pues expresa las razones por las cuales considera que el reparo 5 - ingresos afectos al impuesto a la renta considerados como ganancias diferidas, efectuado por la administración tributaria, es conforme a ley.

3.31. Respecto a la multa, la parte recurrente refiere que Sala Superior **incurrió en una motivación aparente**, en tanto en el considerando trigésimo catorce no realizó ningún análisis respecto al argumento sobre la multa impuesta por declarar cifras y/o datos faltos al momento de elaborar la declaración jurada del impuesto a la renta y del impuesto general a las ventas de los años dos mil cuatro y dos mil cinco. Advierte que la Sala Superior ha omitido mencionar las razones mínimas que sustentan su sentencia, entre ellas: **i)** el acto de subsunción, donde debió adecuar los hechos del caso a la resolución de multa objeto de litis; **ii)** la explicación de los efectos de la resolución de multa sobre el presente caso; y **iii)** las conclusiones finales de la Sala.

3.32. Al respecto, la Sala Superior refiere que, respecto a la tipificación de la conducta del contribuyente, se debe tomar en cuenta el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues dicho dispositivo expresamente refiere que la infracción será determinada de forma objetiva. Asimismo, indica la Sala Superior que las resoluciones de multa fueron emitidas a consecuencia de declarar cifras o datos falsos que influyeron en la correcta determinación de las obligaciones tributarias del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil cuatro y dos mil cinco, así como del impuesto general a las ventas de enero a diciembre de tales ejercicios, en tanto se determinó con antelación que los reparos ya analizados —por robos de existencias no acreditadas, desmedros de existencias no acreditadas y mermas de existencias no acreditadas, ingresos afectos al impuesto a la renta considerados como ganancia diferida, reintegro del crédito fiscal por robos, desmedros y mermas no acreditadas, gastos de vehículos destinados a las actividades de dirección, representación y administración, ajuste de inventarios que afectaron al costo de venta y robos no

acreditados, reintegro del crédito fiscal—. Por tales hechos, la Sala Superior infiere que la parte recurrente se encontraría dentro de los supuestos establecidos en el artículo 178 (numeral 1) del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Por lo tanto, se observa que la Sala Superior no incurre en motivación aparente.

3.33. Asimismo, se debe advertir que, de la revisión integral de la sentencia de vista materia de casación, se aprecia que ha cautelado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que se ha delimitado la controversia que fue objeto de pronunciamiento conforme a las pretensiones planteadas, como se desprende del considerando sétimo, y se ha cumplido con emitir decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación —los que previamente se fijaron en el considerando tercero de la sentencia impugnada—. Asimismo, se desglosa el desarrollo lógico-jurídico invocando el marco regulatorio, como se aprecia dentro del desarrollo de la sentencia de vista, considerando lo relacionado a los asuntos de controversia.

3.34. Por ende, se verifica que la Sala Superior no vulnera el debido proceso, la motivación de las resoluciones judiciales y la doble instancia; pues ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera de instancia, y se cautelo y respetó la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes respecto a los reparos por robo de mercadería no acreditados, desmedros de mercadería no acreditados por fecha de vencimiento y centro de distribución, mermas de mercadería no acreditadas por rotura de abarrotos, excesos de gastos de vehículos destinados a la actividad de dirección, ingresos afectos al impuesto a la renta que se consideró como ganancia diferida y datos falsos en declaración jurada del impuesto a la renta y del impuesto general a las ventas del ejercicio fiscal del dos mil cuatro.

3.35. Por lo tanto, esta Sala Suprema infiere que la Sala Superior realizó el análisis siguiendo los criterios de la debida motivación y el debido proceso, cumpliendo con exponer las razones de hecho y derecho por las cuales confirma la sentencia de primera instancia, con lo que permitió conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar a la referida conclusión. En consecuencia, corresponde declarar **infundadas** estas causales. Cuarto: Aplicación indebida del artículo 37, del literal d) de la Ley del Impuesto a la Renta, así como inaplicación del artículo 37 (literal f) de la misma norma y del artículo 21 (literal c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; e interpretación errónea del artículo 37 (literal d) de la Ley del Impuesto a la Renta (respecto al reparo 1).

4.1. La parte recurrente refiere que la Sala Superior considera que los hurtos al menudeo que se producen en los supermercados no pueden clasificarse como merma, en tanto esta solo puede darse en el proceso de producción, lo que no sucedería en el presente caso, dado que los bienes fueron sustraídos durante el proceso de comercialización, pero no considera que, conforme se encuentra regulado en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta analizado y es interpretado por reiterada jurisprudencia, las mermas también pueden ocurrir durante el proceso de comercialización.

4.2. Aunado a lo anterior, refiere que la Sala Superior establece que las mermas únicamente pueden darse en el proceso de producción, para lo cual aplica indebidamente lo regulado en el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin considerar que los hurtos diminutos son inherentes al negocio de todo supermercado. Por ello, la recurrente consideró que calificaban como mermas de acuerdo al inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que los hurtos menores son propios de este modelo de negocio (supermercado) y es imposible eliminar el riesgo de dichos robos diminutos o el consumo de productos dentro de la tienda. Sin embargo, la Sala Superior advierte que dichos robos son pérdidas extraordinarias anómalas al negocio y que la recurrente está obligada a probar judicialmente el delito conforme al inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.3. Citemos las referidas normas: **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Artículo 37.-** A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: [...] d) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

[...] f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes. **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta Artículo 21.- Renta neta de tercera categoría [...]** c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. 2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. [...] **4.4.** Se infiere que la parte recurrente considera que los hurtos a menudeo que se producen en los supermercados deben clasificarse como mermas, y por lo tanto estos hurtos a menudeo, se encontrarían regulados en el literal f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; pues este regula respecto a las mermas. Asimismo, indica la parte recurrente que la Sala Superior incurre en error al considerar que los hurtos a menudeo constituyen pérdidas extraordinarias, por lo que realiza una indebida aplicación del literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. **4.5.** Por lo tanto, corresponde dilucidar si los hurtos menudos se clasifican como mermas o como pérdidas extraordinarias; y en consecuencia verificar si la Sala Superior incurrió en infracción normativa o si aplicó correctamente la norma. **4.6.** El Código Tributario define en el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta el concepto de mermas, que es la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de los inventarios ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Asimismo, Aguilar¹⁸ define y clasifica la mermas de la siguiente manera: i) mermas normales: pérdidas cuantitativas que surgen en el proceso productivo y comercial y guardan relación directa con las actividades ordinarias y las características del bien o de los procesos; y ii) mermas anormales: pérdidas cuantitativas que exceden los montos considerados normales; por lo general, surgen de la negligencia o manipuleo, entre otros. **4.7.** Asimismo, las pérdidas extraordinarias se encuentran reguladas en el literal d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual expresamente refiere que “las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros”. Es decir, el Código Tributario establece que se trata de pérdidas extraordinarias cuando los bienes productores de renta gravada sufren pérdidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, esto es, por sus propios trabajadores o por personas externas a la empresa. **4.8.** En el caso en concreto, el tema en controversia respecto al reparo 1 - robos de mercadería no acreditados, la parte recurrente refiere que al tratarse de hurtos al menudeo corresponde clasificarlos como mermas; sin embargo, no podrían ser considerados mermas, pues conforme señalamos las mermas son pérdidas y disminución de volumen, peso o cantidad de las existencias, ya sea por causa inherente a la naturaleza del insumo o al proceso productivo. El hurto, por el contrario, es la apropiación ilícita por personas que no son propietarias de los bienes; en consecuencia, cuando ocurre el hurto existe la extracción y desaparición del bien, contrario a lo que significa una merma. Por lo tanto, el hurto corresponde a la clasificación de las pérdidas extraordinarias, ya que estas constituyen la desaparición del bien a consecuencia de la sustracción realizada por terceras personas o dependientes. **4.9.** Asimismo, la parte recurrente refiere que los hurtos no podrían considerarse pérdidas extraordinarias, pues son faltas y no delitos. Sin embargo, se debe tener en cuenta que las faltas son delitos menores, pues tienen sus propias reglas; pese a ello derivan de la esencia de las reglas para los delitos y son establecidas conforme a la intensidad de la lesión. Además, se debe tener en cuenta que todos los delitos o faltas se encuentran regulados en el Código Penal —conforme se observa en los artículos 185 (hurto simple), 186 (hurto agravado), 444 (hurto simple y daño), 445 (hurto famélico)—, por lo que deben ser investigados y procesados a fin de establecer responsabilidades. **4.10.** Es así que todo aquel afectado por una falta o delito tiene la facultad y obligación de denunciarlo conforme establece el artículo 326 del Código Procesal Penal¹⁹; por lo tanto, al tratarse de hurtos diminutos, la empresa debió presentar la denuncia respectiva, pues conforme lo establecido en el literal d) del

artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, las pérdidas extraordinarias se acreditan siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente; es decir, una vez presentada la denuncia, esta podría dar pie a la investigación siempre y cuando se presenten indicios suficientes o elementos de juicio que acrediten la existencia de un delito, o podría ser declarada no ha lugar por no presentarse suficientes indicios. **4.11.** Por lo tanto, la Sala Superior realiza una correcta aplicación del literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues concluye que la empresa debió acreditar las pérdidas extraordinarias conforme lo establece la referida ley y no se debió considerar el artículo 37 (literal f) de la misma norma y el artículo 21 (literal c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues regulan las mermas y desmedros. En consecuencia, corresponde declarar **infundadas** estas causales. Quinto: Respecto a la interpretación errónea del artículo 21 (inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (reparo 3) **5.1.** La parte recurrente refiere que la disposición normativa no precisa el tipo de metodología ni las pruebas que deben realizarse para acreditar la merma por daño del producto (rotura). Sin embargo, la Sala Superior fija estas condiciones que la ley no exige, interpretando indebidamente este artículo, que brinda los conceptos de mermas y desmedros de existencias para las deducciones reguladas en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Advierte la parte recurrente que la Sala Superior convalida el reparo porque no acepta los informes técnicos que presentó para acreditar las mermas, señalando dos nuevos requisitos no establecidos: i) los informes debieron considerar a todos los establecimientos, es decir, se debió emitir un informe por cada local; y ii) los informes técnicos debieron ser del mismo año de la merma, plazo que la normatividad tributaria tampoco exige. **5.2.** Asimismo, refiere que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regula la obligatoriedad de contar con el informe técnico que acredite la merma, no se exige usar un “tipo” de metodología o prueba ni se precisa el momento en el cual se deba contar con el mismo. Al respecto, la Sala Superior indica lo siguiente: **DÉCIMO SÉTIMO.-** Que, los antecedentes detallados permiten establecer que la empresa ahora demandante no cumplió con sustentar las mermas de existencias por “rotura” conforme a lo previsto en el artículo 21, inciso c), del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que si bien es cierto, tanto dentro de la fiscalización como en instancia de reclamación y apelación, presentó varios informes técnicos, no menos verdad es que del análisis de los mismos se concluye válidamente que no detallan la metodología ni las pruebas que se habrían realizado para obtener como resultado los porcentajes de merma asignados a los productos perecederos — frescos, perecederos — abarrotes y no perecederos; asimismo, no están orientados a acreditar las mermas por roturas deducidas en el ejercicio dos mil cuatro, pues determinan como causas de mermas de los distintos productos las roturas de empaque, cambios físicos, fecha de vencimiento, origen del producto, condiciones de almacenamiento, el tiempo de vida indicado, condiciones de manipulación, temperatura, deterioro de empaques, mercadería incompleta, obsolescencia tecnológica y cambio de temporada, conceptos que denotan una pérdida de orden cualitativo de los bienes que los relacionan a desmedros de existencias, no así al concepto “mermas” que es objeto de reparo; además, en el caso de los Informes Técnicos Nos. 0005-2017/FSC/OI — Desmedros no acreditados año 2004 — Riesgos y perjuicios a consecuencia de conservar alimentos no perecederos y productos no alimenticios que se encuentren dañados, y 152-2016/AL/FS — Informe Técnico sobre la alteración de alimentos y bebidas perecibles y no perecibles, del veintitrés de mayo del dos mil dieciséis, se verificó que tienen como objetivo sustentar la necesidad de la disposición inmediata o retiro de los alimentos, bebidas perecibles y no perecibles, alimentos no perecederos y productos no alimenticios de la sección abarrotes, a fin de cumplir con normas sanitarias; y finalmente, el Informe Técnico No. 500-2016/AL/FS no resulta idóneo, ya que no empleó la data correspondiente a los informes anteriores, sino que fue realizado con información de los meses de octubre y noviembre del dos mil dieciséis, bajo la consideración de que no habría existido variación significativa en las operaciones, tanto en el tiempo como en los diferentes locales, pues la empresa contaba con un Sistema de Calidad, que garantizaba la estandarización de las operaciones de elaboración y/o comercialización; por consiguiente, el reparo formulado por la Administración Tributaria y confirmado por el Tribunal Fiscal respecto a las bajas de existencias por mermas por roturas se encuentra acorde a ley. La Sala Superior indica que la parte recurrente presentó varios informes técnicos tanto en la fiscalización como en instancia de reclamación y apelación. Sin embargo, del

análisis de estos, se concluye que no detallan la metodología ni las pruebas que se habrían realizado para obtener como resultado los porcentajes de mermas por roturas deducidas en el ejercicio fiscal dos mil cuatro y dos mil cinco. Asimismo, refiere que, por su contenido, los informes están referidos a desmedros y no a mermas; también advierte la Sala Superior que otros informes tienen como objetivo sustentar la disposición inmediata o retiro de los alimentos a fin de cumplir con normas sanitarias; asimismo, la empresa recurrente presentó un informe del año dos mil dieciséis bajo la consideración de que no habría existido variación significativa en las operaciones, por lo cual no resulta idóneo. **5.3.** Se debe advertir que el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, para la deducción de las mermas dispuestas en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente deberá acreditar la merma mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. Es decir, la referida norma establece ciertos requisitos para acreditar las mermas; en síntesis, se debe presentar informes técnicos que como mínimo tengan la metodología empleada y las pruebas realizadas para verificar realmente las mermas ocurridas en los establecimientos de la empresa. **5.4.** En consecuencia, la parte recurrente, para acreditar la deducción por mermas realizadas en el ejercicio fiscal dos mil cuatro, debió presentar informes que contuvieran la metodología empleada y las pruebas realizadas al determinar las mermas, ello en cumplimiento de lo establecido en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Al respecto, la Sala Superior verificó los medios probatorios (informes) que presentó la parte recurrente con la finalidad de acreditar dichas mermas, conforme se puede observar del décimo sexto considerando de la referida sentencia. **5.5.** Respecto a las pruebas presentadas en la etapa de fiscalización, la Sala Superior refiere lo siguiente: **DÉCIMO SEXTO.-** Que, respecto a las bajas de existencias por mermas por roturas: a) de folios ciento seis a ciento sesentitres del tomo cincuentitres, obra el Anexo No. 3.1 al Resultado del Requerimiento número 0122060001759 – Bajas de existencias por mermas no acreditadas, en el cual se detallan los locales, el concepto “rotura”, las secciones de ocurrencia, abarroses y frescos, y los rubros donde acontecieron como: bebidas, comestibles, cuidado personal, limpieza, lácteos y congelados, frutas y verduras, pescados y mariscos, entre otros; b) durante el procedimiento de fiscalización, la contribuyente presentó dos documentos denominados “Informe de Merma” de diciembre del dos mil seis, obrantes de folios ciento noventa a doscientos cuarentidós, trescientos trece a trescientos setentinueve del tomo cincuentitres, y uno del tomo cincuentidós, de cuyo análisis se advierte lo siguiente: i) hacen referencia a mermas del período enero a noviembre del dos mil seis, ejercicio distinto al que fue objeto de fiscalización; ii) los informes señalan que el 75% de la merma se origina en la categoría “Frescos”, el 18% en la categoría “Abarroses” y el resto de categorías en total sólo representan un 8% de la merma; sin embargo, ambos informes no muestran la metodología empleada ni las pruebas que se habrían realizado para determinar la cantidad de merma del ejercicio dos mil cuatro; y iii) establecen como causas de merma para las carnes, la fecha de vencimiento (retiro de exhibición), cuidado personal (productos vencidos), electro (obsolescencia tecnológica), textil (cambio en la moda o temporada), bazar (producto roto / empaque roto), causas que implican una pérdida de orden cualitativo, la cual está relacionada con el concepto desmedro de bienes, no así con las mermas por roturas (materia de reparo); [...] De lo expuesto, se puede observar que en la etapa de fiscalización la parte recurrente presenta informes de diciembre del dos mil seis; sin embargo, los ejercicios fiscalizados son de los años dos mil cuatro y dos mil cinco, por lo que la parte recurrente debió presentar informes de los años fiscalizados, pues es sobre esos años que se realizó la deducción y, por lo tanto, el monto deducido debió ser acreditado. Los informes referidos a otros años no son idóneos para la acreditación de las mermas declaradas en los ejercicios dos mil cuatro y dos mil cinco; además de ello, la Sala Superior verifica que dichos informes no exponen la metodología ni las pruebas realizadas. **5.6.** Asimismo, respecto a las pruebas presentadas en la etapa de reclamación, la Sala Superior refiere lo siguiente: **c)** en instancia de reclamación, la empresa contribuyente presentó los siguientes documentos: i) el Informe Técnico de Estudio de Mermas de julio dos mil siete, elaborado por SGS del Perú S.A.C., respecto a Plaza Veá Higuera, Plaza Veá Ate, Plaza Veá Risco y Plaza Veá Primavera, obrante de folios uno a cuarentitres del tomo cincuentinueve del expediente administrativo, el cual si bien es cierto determinó la existencia de

mermas en productos perecederos – frescos de 1.94%, en productos perecederos – abarroses de 0.54% y en productos no perecederos de 0.57%, no obstante, en su ítem 4.3.1 señala expresamente que la recopilación de datos de mermas se realizó del tres al siete de julio del dos mil siete, lo que permite verificar que no corresponde a las mermas del ejercicio dos mil cuatro (ejercicio fiscalizado); además, no se refiere a la totalidad de los establecimientos de la empresa ahora accionante; y ii) el Informe Complementario de Merma 2004 de fecha veintiocho de junio del dos mil siete, obrante de folios doscientos cuarenta a trescientos cuatro del tomo sesenta del expediente administrativo, que en el rubro Información General 2004 hace referencia a los importes de merma por sección (abarroses, bazar, electro, frescos y textil) y a la merma mensual producto de las transacciones registradas durante cada mes del año con un total general de 9,392,068; sin embargo, no muestra la metodología empleada ni las pruebas que se habrían realizado para determinar los importes de merma del ejercicio dos mil cuatro; a su vez, estableció que las mermas de los productos carnes, pescados, mariscos, frutas, verduras, fiambres, non food (electro, textil y bazar), entre otros, tienen como causas las roturas de empaque, cambios físicos, fecha de vencimiento, origen del producto, condiciones de almacenamiento, el tiempo de vida indicado, condiciones de manipulación, temperatura, deterioro de empaques, mercadería incompleta, obsolescencia tecnológica y cambio de temporada, conceptos que denotan una pérdida de orden cualitativo que los relaciona a desmedros de existencias, por lo que dicho medio probatorio no resulta idóneo para desvirtuar el reparo en cuestión (mermas de existencias por roturas); Se aprecia que en etapa de apelación la parte recurrente presenta el “Informe técnico de estudio de mermas”, de julio dos mil siete, elaborado por SGS del Perú S.A.C. Empero, conforme ya referimos, la parte recurrente debió presentar informes de los años fiscalizados. Asimismo presenta el “Informe complementario de merma 2004”, de fecha veintiocho de junio de dos mil siete, pero no muestra la metodología empleada ni las pruebas que se habrían realizado para determinar los importes de merma del ejercicio dos mil cuatro, además que en dicho informe se presentan pérdidas de orden cualitativo, cuando las mermas son de orden cuantitativo. **5.7.** Es así que, respecto a las pruebas presentadas en la etapa de apelación, la Sala Superior refiere lo siguiente: **d)** en la etapa de apelación, la contribuyente presentó los siguientes documentos: i) el Informe Técnico No. 500-2016/AL/FS – Informe Técnico de mermas de existencias para los procesos de producción y comercialización de productos frescos y abarroses período 2004, elaborado por la empresa Food Solutions S.A.C. de fecha veintinueve de diciembre del dos mil dieciséis, obrante de folios noventa a doscientos setentitres del tomo sesentitres del expediente administrativo, el cual si bien es cierto determinó los factores de merma no conocida para los rubros: carnes (1.48%), frutas y verduras (0.60%), comidas preparadas (1.33%), panadería (2.57%), pescados y mariscos (3.84%) y fiambres (0.43%), y concluyó que en los rubros de lácteos y congelados y abarroses no se cuenta con merma no conocida debido a la naturaleza de los productos comercializados, no menos verdad es que en su Resumen Ejecutivo señaló que el estudio de mermas y el correspondiente Informe Técnico ha sido elaborado en los meses de octubre y noviembre del presente año, el alcance de las pruebas realizadas resultan de plena validez para la determinación de las mermas del ejercicio 2004, debido a que la empresa cuenta con un Sistema de Calidad, que garantiza la estandarización de las operaciones de elaboración y/o comercialización, vale decir que no existe variación significativa en las operaciones, tanto en el tiempo como en los diferentes locales, por tal razón se seleccionaron 03 tiendas como representantes de cada formato, que en el año 2004 se encontraban operando (sic), lo que permite corroborar que dicho informe no fue elaborado sobre la base de la data de los informes anteriormente valorados, sino que fue realizado con la información de los meses de octubre y noviembre del dos mil dieciséis (posteriores al ejercicio fiscalizado), bajo la consideración de que no habría existido variación significativa en las operaciones, tanto en el tiempo como en los diferentes locales, pues la empresa contaba con un Sistema de Calidad, que garantizaba la estandarización de las operaciones de elaboración y/o comercialización; además, como se reconoce expresamente, el indicado informe no tomó como referencia la totalidad de los establecimientos de la empresa contribuyente, observaciones que le restan idoneidad como medio probatorio para desvirtuar el reparo en cuestión; ii) el Informe Técnico No. 0005-2017/FSC/OI – Desmedros no acreditados año 2004 – Riesgos y perjuicios a consecuencia de conservar alimentos no perecederos y productos no alimenticios que se encuentren dañados, de fecha veintiuno de febrero del dos mil diecisiete, elaborado por FS Certificaciones S.A.C.,

obrante de folios setentiocho a noventidós del tomo sesentitrés del expediente administrativo, que en su ítem 2 precisa que su objetivo es concientizar que los alimentos no perecederos y productos no alimenticios de la sección Abarrotes, que se encuentren dañados con relación a su hermeticidad, no pueden continuar siendo almacenados, sino más bien deben ser retirados y desechados inmediatamente del autoservicio por involucrar riesgos sanitarios que afectan la salud ambiental, sobremanera la salud de las personas del entorno, según lo establecido en la normativa sanitaria (sic), razón por la cual en su ítem 7 concluye, entre otros, que es necesario retirar y desechar inmediatamente los productos de abarrotes dañados físicamente (productos alimenticios y no alimenticios), cuando estos hayan perdido el cierre o hermeticidad de sus envases ya que esta condición genera contaminación cruzada (sic); de ello se advierte claramente que este Informe está orientado a sustentar el retiro y desecho inmediato de los alimentos no perecederos y productos no alimenticios de la sección Abarrotes, a fin de cumplir con normas sanitarias, no así a acreditar en modo alguno las mermas por roturas, máxime si se tiene en cuenta que la denominación del citado Informe Técnico es “Desmedros no acreditados año 2004”, concepto distinto al reparo por mermas que se cuestiona en este extremo de la demanda; y iii) el Informe Técnico No. 152-2016/AL/FS – Informe Técnico sobre la alteración de alimentos y bebidas perecibles y no perecibles, del veintitres de mayo del dos mil dieciséis, elaborado por el Grupo FS, obrante de folios doscientos veintiocho a doscientos noventitres del tomo sesenticuatro del expediente administrativo, que en su resumen ejecutivo destaca que está orientado a sustentar con base en argumentos técnicos, científicos y legales la necesidad de una disposición final inmediata de los alimentos y bebidas perecibles y no perecibles tomando en consideración las posibles condiciones inherentes que pueden afectar su estabilidad durante el almacenamiento y vida en anaquel y cómo estas desviaciones afectan la integridad de los productos, su uso previsto, el mantenimiento de condiciones sanitarias de almacenamiento y por ende el cumplimiento del marco normativo obligatorio que regula el almacenamiento y comercialización de productos alimenticios, en cuya virtud, en su ítem VII, concluye señalando que: 1) los alimentos perecibles y no perecibles se encuentran sometidos a una serie de factores intrínsecos y extrínsecos que afectan las características y naturaleza de los productos, produciendo alteraciones en el corto o mediano plazo, dependiendo del tipo de producto y las condiciones del lugar de almacenamiento; 2) las alteraciones en los productos alimenticios pueden provocar consecuencias indeseables en el medio ambiente, alterar las condiciones de seguridad y salud en el trabajo, así como afectar las condiciones sanitarias durante el almacenamiento, favoreciendo la contaminación, poniendo en riesgo el estado de otros productos almacenados, el ambiente de trabajo y finalmente la salud de los trabajadores, por lo que se requiere su disposición final inmediata; y 3) las autoridades pertinentes han considerado con carácter de obligatorio la aplicación de buenas prácticas durante el almacenamiento; Respecto a dichos informes, se verifica que la parte recurrente presenta el Informe Técnico N° 500-2016/AL/FS – “Informe técnico de mermas de existencias para los procesos de producción y comercialización de productos frescos y abarrotes período 2004”, elaborado por la empresa Food Solutions S.A.C., del veintinueve de diciembre de dos mil dieciséis. El referido informe, conforme se confirma en el mismo sustento, fue realizado con la información de los meses de octubre y noviembre de dos mil dieciséis (muy posteriores al ejercicio fiscalizado), bajo la consideración de que no habría existido variación significativa en las operaciones, tanto en el tiempo como en los diferentes locales, pues la empresa contaba con un sistema de control de calidad, que garantizaba la estandarización de las operaciones de elaboración y/o comercialización. 5.8. Sin embargo, se debe precisar, que para acreditar las mermas declaradas en el ejercicio fiscal de los años dos mil cuatro y dos mil cinco, la parte recurrente debió presentar informes que demuestren la realidad de dichos años, ya que el monto que se deduce va referido a las mermas que se tuvo en dichos ejercicios. Asimismo, respecto al Informe Técnico N° 0005-2017/FSC/OI – “Desmedros no acreditados año 2004 – Riesgos y perjuicios a consecuencia de conservar alimentos no perecederos y productos no alimenticios que se encuentren dañados”, de fecha veintiuno de febrero de dos mil diecisiete, elaborado por FS Certificaciones S.A.C., se advierte que está referido a sustentar los riesgos y perjuicios de los alimentos no perecederos; es así que no se advierte sustento alguno de las mermas por rotura, que es materia de controversia respecto al tercer reparo. 5.9. Asimismo, respecto al Informe Técnico N° 152-2016/AL/FS – “Informe técnico sobre la alteración de alimentos y bebidas perecibles y no perecibles”, del veintitres de

mayo del dos mil dieciséis, elaborado por el Grupo FS, se verifica que dicho informe apunta a cumplir con normas sanitarias. Sin embargo, no se realiza el análisis respectivo de las mermas por roturas. Conforme podemos observar, la parte recurrente no cumple con acreditar las mermas por roturas, ya que no presenta informes que sustenten las mermas de los ejercicios dos mil cuatro y dos mil cinco, a pesar de que realiza una deducción por ese concepto, no siendo idóneo presentar informes de otros años, pues son otros años fiscales, en los cuales las mermas pueden variar. 5.10. En conclusión, la parte recurrente no presenta informes que expliquen la metodología utilizada y las pruebas realizadas para determinar las mermas; además, los informes se refieren a desmedros o a la alteración que sufren los alimentos. La recurrente refiere también que la Sala Superior crea nuevos requisitos solicitando la metodología utilizada y pruebas realizadas; sin embargo, dichos requisitos se pueden observar claramente en el literal c) artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, la Sala Superior no incurre en interpretación errónea de la referida norma. En consecuencia, corresponde declarar **infundada** esta causal. En consideración a los argumentos expuestos, se concluye que la sentencia objeto de casación no incurrió en las infracciones denunciadas por la parte recurrente; por tanto, la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde al derecho y a la justicia. Corresponde, pues, declarar infundado el recurso de casación. DECISIÓN Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por Supermercados Peruanos S.A. mediante escrito del cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas ochocientos ochenta y seis a novecientos cuarenta y cuatro). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del dieciocho de abril de dos mil veintidós (fojas ochocientos treinta a ochocientos setenta y siete), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por Supermercados Peruanos S.A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de acto administrativo. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

² MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

³ Loc. cit.

⁴ CAVANI, Renzo (2016). Código Procesal Civil comentado por los mejores especialistas. Tomo III. Lima, Gaceta Jurídica; p. 342.

⁵ **Constitución Política del Perú**

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

3. La observación al debido proceso y la Tutela Jurisdiccional

⁶ **Constitución Política del Perú**

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

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

⁷ **Código Procesal Civil**

Artículo 50.- Deberes

Son deberes de los Jueces en el proceso:

[...]

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

Artículo 122.- Las resoluciones contienen:

[...]

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

⁸ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. 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.

⁹ Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.

¹⁰ Publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial El Peruano.

¹¹ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158.

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

- ¹² IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p 15.
- ¹³ TARUFFO, Michele (2006). La motivación de la sentencia civil. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.
- ¹⁴ ATIENZA, Manuel (1991). Las razones del derecho. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales; p. 61
- ¹⁵ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.
- ¹⁶ IGARTUA SALAVERRÍA, op. cit., p. 26
- ¹⁷ Fojas 95 del expediente administrativo, tomo 63.
- ¹⁸ AGUILAR, Henry (2009), "Tratamiento tributario de las mermas y desmedros". En Revista Actualidad Empresarial, pp. 01
- ¹⁹ **Código Procesal Penal**
Cualquier persona tiene la facultad de denunciar los hechos delictuosos ante la autoridad respectiva, siempre y cuando el ejercicio de la acción penal para perseguirlos sea público.

[...]
C-2249333-13

CASACIÓN N° 3790-2020 LIMA

TEMA: APLICACIÓN CONJUNTA O ALTERNATIVA DE LAS SANCIONES DISPUESTAS EN LA LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS SUMILLA: La administración tributaria omitió desarrollar los argumentos conducentes a determinar que correspondía imponer una sanción conjunta al demandante. En ese sentido, resulta correcta la interpretación efectuada por el colegiado superior, toda vez que de autos no se logra validar que la decisión adoptada por la administración se encuentre debidamente justificada; muy por el contrario, el criterio adoptado por la administración permite acreditar la inobservancia del principio de razonabilidad y el principio de prescripción de la arbitrariedad (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0090-2004-AA/TC). **PALABRAS CLAVE:** razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad

Lima, veintinueve de agosto de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), del veintiuno de enero de dos mil veinte (foja doscientos trece del expediente judicial electrónico -EJE¹), contra la sentencia de vista, del treinta de diciembre de dos mil diecinueve, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja ciento ochenta y nueve), que revoca la sentencia apelada, del treinta y uno de mayo de dos mil diecinueve (foja ciento treinta y tres), que declaró infundada la demanda; y, reformándola, declara fundada en parte la demanda; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01586-A-2018, del veintitrés de febrero de dos mil dieciocho, de la Resolución de Intendencia N° 181-3H0100/2016-000332, del veintiocho de noviembre de dos mil dieciséis, y la Resolución de Intendencia N° 181-3H0000/2015-001441, solo en los extremos que impusieron la sanción de suspensión de la licencia de conducir por cinco años; y confirma la sentencia en los demás extremos. Antecedentes Demanda Mediante escrito del once de julio de dos mil dieciocho (foja cuarenta y dos), don Edmundo Martín Ampuero Ramírez² interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT, solicitando como petitorio lo siguiente: Pretensión principal: Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01586-A-2018, del veintitrés de febrero de dos mil dieciocho, la cual fue notificada el cuatro de julio de dos mil dieciocho, fecha a partir de la cual se computa el plazo para la interposición de la presente demanda; resolución que a su vez confirmó los alcances de la Resolución de Intendencia N° 181-3HD100/2016-000332, del veintiocho de noviembre de dos mil dieciséis, que fue emitida por la Intendencia de Aduana de Puno, y que declaró infundado el recurso de reclamación formulado contra Resolución de Intendencia N° 181-3H0000/2015-001441, del veintitrés de diciembre de dos mil quince, respecto a las sanciones impuestas en el artículo primero (sanción de suspensión de licencia de conducir) y artículo segundo (multa con responsabilidad solidaria). Pretensión subordinada: Se declare la nulidad total de la Resolución de Intendencia N° 181-3HD100/2016-000332, del veintiocho de noviembre de dos mil dieciséis, que declaró infundado el recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia N° 181-3H0000/2015-001441, del veintitrés de diciembre de dos mil quince, respecto

de las sanciones impuestas al demandante en los artículos primero y segundo de dicha resolución. Pretensión accesoria: Finalmente, se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 181-3H0000/2015-001441, del veintitrés de diciembre de dos mil quince, que le impuso la sanción de suspensión de su Licencia de Conducir N° Q-22284701 por un periodo de cinco (5) años; multa por el doble de los derechos de importación que debió pagar la mercancía; y multa a pagar solidariamente con la empresa propietaria del ómnibus que conducía al momento en que sucedieron los hechos. Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes: a) Conforme consta en el Acta de Incautación N° 181-0201-2012-000710, el diecisiete de noviembre de dos mil doce, la Intendencia de Aduana de Puno realizó una acción de control en el Puesto de Control de Cabanillas. En ella, logró intervenir el vehículo de Placa de Rodaje N° ZGX-955, cuando venía siendo conducido por el demandante, cubriendo el servicio de Arequipa con destino a Desaguadero; y, conforme cita el acta en comentario, se encontró mercancía de procedencia extranjera que no registraba documentación aduanera pertinente. b) Casi dos años después de ocurridos los hechos, el demandante fue notificado con la Resolución de Intendencia N° 00548-2014-SUNAT 3H0009, a la que se adjuntó la liquidación de cobranza, por aplicación de una multa por la suma de seis mil novecientos cincuenta y dos soles con cero céntimos (S/ 6,952.00). Contra dicha resolución el demandante interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 000369-2015-3H0000, del seis de mayo de dos mil quince, resolución respecto de la cual don Edmundo Martín Ampuero Ramírez también interpuso reclamación, la cual fue desestimada mediante Resolución de Intendencia N° 181-3H0000/2015-001441, y, a la vez, dispuso confirmar las sanciones de comiso de mercancías y de multa; asimismo, impuso al demandante la sanción de suspensión de su licencia de conducir y la aplicación de la solidaridad pasiva para el pago de la multa conjuntamente con la empresa propietaria del vehículo en el cual fueron halladas las mercancías que fueron objeto de comiso administrativo. c) El demandante alega que no se ha probado el supuesto descrito por la administración aduanera. Del mismo modo, tampoco puede presumirse que el ingreso al país de la mercancía sea ilegal con el fin de aplicar la Ley N° 28008, y en virtud de dicha normativa imponer sanciones que, por su gravedad, falta de razonabilidad y proporcionalidad, le generan un grave daño a su persona, y a su vez logran trascender el carácter personal de la sanción, afectando con ello a la familia del accionante, la cual depende de su trabajo como conductor profesional. d) Señala también que el vehículo intervenido partió de la ciudad de Arequipa con destino a Desaguadero, en la ciudad de Puno. En consecuencia, no se puede afirmar el hecho de que tanto el conductor como el vehículo hayan realizado viaje al exterior, desde donde podría haberse hecho ingresar las mercancías halladas. Con ello se pone en evidencia que no se encuentra acreditado el supuesto de que las mercancías fueron de procedencia extranjera y que hayan sido introducidas al país por el demandante. Del mismo modo, sostiene que el conductor no se encuentra en la capacidad de distinguir si las zapatillas fueron fabricadas en el extranjero o dentro del territorio nacional. Todo esto acredita la vulneración del principio de verdad material, principio que debe ser aplicado en el desarrollo de todo procedimiento administrativo sancionador. Sentencia de primera instancia Mediante sentencia del treinta y uno de mayo de dos mil diecinueve (foja ciento treinta y tres), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infundada la demanda. El Juzgado sustentó su decisión en los siguientes fundamentos: a) El tipo infractor previsto en el inciso d) del artículo 2 de la Ley de los Delitos Aduaneros atribuye responsabilidad a las personas que conducen en cualquier medio de transporte, hacen circular dentro del territorio nacional, embarcan o desembarcan mercancías, sin que estas hayan sido sometidas a control aduanero, en tanto que, acorde a lo informado en el Acta de Incautación N° 181-0201-2012-000710, la mercancía materia de incautación no contaba con algún documento que pueda justificar su transporte formal en la bodega del bus que era conducido por el demandante; por lo que la conducta del recurrente se logra subsumir en el tipo infractor descrito en el inciso d) del artículo 2 de la Ley de los Delitos Aduaneros, por cuanto se le intervino conduciendo un vehículo que llevaba mercancía extranjera con una valuación menor a cuatro unidades impositivas tributarias - UIT, que no contaba con documentación aduanera pertinente que lograra acreditar su ingreso legal al país. b) El artículo 35 de la Ley de los Delitos Aduaneros, respecto de las sanciones por