

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



SENTENCIA DE CASACIÓN No. 4359-2019-LIMA, sobre la deducción por pérdidas extraordinarias ante la inutilidad de ejercer la acción judicial

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada que presenta:

Karla Miriam Coras Huayllani

ASESOR:

Alfonso Octavio Tapia Rojas


Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, ALFONSO OCTAVIO TAPIA ROJAS, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado **"SENTENCIA DE CASACIÓN No. 4359-2019-LIMA, sobre la deducción por pérdidas extraordinarias ante la inutilidad de ejercer la acción judicial"**, del autor KARLA MIRIAM CORAS HUAYLLANI, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 22%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 18 de julio del 2023.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 19 de julio del 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: TAPIA ROJAS ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0009-0004-5410-1330	

RESUMEN

El presente trabajo académico tiene por objetivo dilucidar el vacío legal manifiesto en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) vinculado a los medios probatorios que acrediten las pérdidas extraordinarias ante la comisión de un delito como el hurto o robo. Para ello, primero, se realizará un análisis jurídico, el cual nos permitirá esbozar los alcances que han realizado el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de la mencionada norma respecto a la valoración de los medios probatorios presentados para sustentar la deducción por pérdidas extraordinarias en la determinación del Impuesto a la Renta. Asimismo, se estudiará los alcances de la carga probatoria y la debida diligencia del contribuyente ante una pérdida extraordinaria ante la comisión de un delito como el hurto o el delito para acreditar la inutilidad de la acción judicial ante la exigencia de la presentación de la resolución de archivo de la Fiscalía. Por último, se analizará la valoración conjunta de la prueba como garantía en el derecho del debido procedimiento para determinar si la presentación de la denuncia y el parte de archivo policial son necesarios para acreditar la inacción judicial para sustentar su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta.

Palabras clave

Pérdidas extraordinarias, inacción judicial, resolución del Ministerio Público, medios probatorios idóneos, carga de la prueba, valoración conjunta de la prueba.

ABSTRACT

The objective of this academic work is to elucidate the manifest legal vacuum in subparagraph d) of article 37 of the Income Tax Law (hereinafter, LIR) linked to the evidence that proves extraordinary losses in the commission of a crime such as theft or robbery. For this, first, a legal analysis will be carried out, which will allow us to outline the scope that the Tax Court and the Supreme Court have made of the aforementioned norm regarding the assessment of the evidence presented to support the deduction for extraordinary losses in the determination of Income Tax. Likewise, the scope of the burden of proof and the due diligence of the taxpayer will be studied in the event of an extraordinary loss due to the commission of a crime such as theft or the crime to prove the futility of the judicial action before the requirement of the presentation of the resolution of Prosecutor's file. Finally, the joint assessment of the evidence will be analyzed as a guarantee in the right of due process to determine if the presentation of the complaint and the police file part are necessary to prove the judicial inaction to support its deduction in the determination of the Income Tax. the rent.

Keywords

Extraordinary losses, judicial inaction, resolution of the Public Prosecutor's Office, appropriate evidence, burden of proof, joint assessment of the evidence.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
Justificación de la elección de la resolución	5
Presentación del caso y análisis	6
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	9
Antecedentes	9
Hechos relevantes del caso	10
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	15
Problema principal	15
Problemas secundarios	15
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	16
Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	16
Posición individual sobre el fallo de la resolución	16
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	17
1. Alcances de las pérdidas extraordinarias por inutilidad de la acción judicial como gasto deducible en la determinación del Impuesto a la Renta	17
2. Análisis del antecedente administrativo de la Sentencia de Casación No. 4359-2019: Exigencia de la resolución del Ministerio Público como medio probatorio impuesto por la jurisprudencia no vinculante del Tribunal Fiscal	21
3. Análisis de la Sentencia de Casación No, 4359-2019: La resolución del Ministerio Público como medio probatorio principal para acreditar el gasto por pérdidas extraordinarias	29
4. La carga de la prueba en cabeza del contribuyente para el reconocimiento de los gastos por pérdidas extraordinarias (inutilidad de la acción judicial)	32
5. Valoración conjunta de la prueba en el análisis del reconocimiento de los gastos por pérdidas extraordinarias (inutilidad de la acción judicial)	41
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	47
BIBLIOGRAFÍA	49

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	SENTENCIA DE CASACIÓN No. 4359-2019 LIMA
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario y Derecho Procesal
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	Sentencia de Casación No. 4359-2019 Lima
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	San Ignacio S.A. en Liquidación
DEMANDADO/DENUNCIADO	Sunat y Tribunal Fiscal
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Corte Suprema / Recuso de Casación

I. INTRODUCCIÓN

Justificación de la elección de la resolución

A razón del último fallo de la Corte Suprema en materia tributaria en la Sentencia de Casación No. 4359-2019, el presente trabajo académico tiene por objetivo dilucidar el vacío legal manifiesto en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) vinculado a los medios probatorios que acrediten las pérdidas extraordinarias ante la comisión de un delito como el hurto o robo.

Este objetivo se realizará mediante un análisis jurídico, el cual nos permitirá esbozar los alcances que han realizado el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de la mencionada norma respecto a la valoración de los medios probatorios presentados para sustentar la deducción por pérdidas extraordinarias en la determinación del Impuesto a la Renta. Para ello, se tendrá en cuenta el análisis realizado por el Tribunal Fiscal en sus reiterados pronunciamientos respecto a la norma en cuestión, y lo sustentado por la Corte Suprema en la Sentencia No. 4359-2019.

Asimismo, se estudiará los alcances de la carga probatoria y la debida diligencia del contribuyente ante una pérdida extraordinaria ante la comisión de un delito como el hurto o el delito para acreditar la inutilidad de la acción judicial ante la exigencia de la presentación de la resolución de archivo de la Fiscalía. Para ello, se tendrá como fundamento los principios constitucionales, tributarios y procesales, los cuales se vincularán con la debida valoración probatoria aceptada en nuestro ordenamiento jurídico.

De manera que, mediante el análisis jurídico de la norma en cuestión, se contribuirá a completar el vacío legal con una debida interpretación y valoración prueba dentro de los alcances que nos

brinda el Estado Constitucional de Derecho; y generar seguridad jurídica en materia tributaria, la cual asegura la vigencia y eficacia de los demás principios.

Presentación del caso y análisis

El artículo 37 de la LIR establece qué gastos serán deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta; es decir, que gastos serán reconocidos para ser restados a la renta bruta para determinar el monto sobre el cual se le aplicará el impuesto.

El reconocimiento de estos gastos se debe a que son necesarios para la realización y sostenimiento de la fuente generadora de la renta. Sin embargo, excepcionalmente, también se encuentran los gastos deducibles que no están relacionados con la fuente generadora como las pérdidas extraordinarias.

Así, uno de los gastos reconocidos no vinculado a la fuente de la renta es la de pérdidas extraordinarias. Este se encuentra regulado en el inciso d) del artículo 37, el cual dispone que se considerará como gasto aquel que suceda en razón de casos fortuitos o de fuerza mayor que afecte los bienes productores de renta gravada; o que se por la comisión de delitos en menoscabo del contribuyente, el cual tendrá que ser convalidado judicialmente; o, caso contrario, se deberá demostrar la inutilidad de la acción judicial en la persecución del delito.

Cabe mencionar que, en lo que respecta a las pérdidas extraordinarias por la comisión de delitos como el hurto o robo, el legislador no ha establecido el medio probatorio expreso que acredite la inutilidad de la acción judicial. Esto porque en el mencionado inciso d) solo dispone los supuestos en que se deducirá

el gasto ante un robo, más no determina los medios probatorios que validen tales supuestos.

No obstante, el Tribunal Fiscal, como órgano administrativo de última instancia en materia tributaria, mediante diversas resoluciones¹ ha establecido que la resolución emitida por la Fiscalía es el medio probatorio necesario y principal para acreditar la inacción judicial para la deducción de este en la determinación del Impuesto a la Renta.

Al respecto, esta exigencia se confirmó el 16 de diciembre de 2022 con la Sentencia de Casación No. 4359-2019 Lima², materia de análisis del presente trabajo, mediante la cual se establece la presentación de esta resolución para acreditar la inutilidad de la acción judicial. Además, de considerarla como principal y necesario medio probatorio.

Además, se exige una actuación diligente del contribuyente en la persecución del delito ante el robo de bienes productores de la renta. Esto porque, según la Sala, solo se limitó a presentar denuncias policiales, y se conformó con que la investigación concluyera por un archivo policial, sin haber ejercido su derecho a formular la denuncia de parte ante la fiscalía.

No obstante, debemos advertir que los operadores jurídicos se encuentran exigiendo la presentación de un medio probatorio, la resolución de la Fiscalía, sin estar regulado expresamente en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta relacionado con la deducción de gasto por pérdidas extraordinarias, por lo que surge el planteamiento principal del problema del

¹Tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 5509-2-2002, 00016-5-2004, 06762-3-2013, 6710-3-2015, 13423-2-2008, entre otras.

² Sentencia de Casación No. 4359-2019 Lima emitida por la Quinta Sala Suprema Constitucional y Transitoria, que declaró fundado el recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria contra la Sentencia de Vista.

presente trabajo. *¿Corresponde que ante esta no regulación normativa el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema establezcan que el medio probatorio idóneo y definitivo que acredite dicha inutilidad en todos los casos sea la resolución del Ministerio Público?*

Ante este problema, consideramos que, ante un vacío legal como en la norma bajo análisis, en la que no se indica de manera expresa el medio probatorio que acredite la inutilidad del acción judicial ante pérdidas extraordinarias en materia tributaria, no se le puede imponer al contribuyente una determinada prueba, como la Resolución del Ministerio Público, ya que nuestro ordenamiento acepta la libre valoración de los medios probatorios bajo la razonabilidad, más no de la prueba tasada ante un vacío legal como el mismo.

También, consideramos que la carga que se le impone al contribuyente respecto al deber de diligencia por solo presentar los partes policiales no es correcta, ya que este no tiene el poder de control sobre las instituciones, como en el caso, de la Policía Nacional, pues esta se limitó a no continuar con la denuncia del caso por falta de identificación del actor del delito, y sólo lo archivó, a pesar de tener la responsabilidad de enmendarlo al Ministerio Público.

Así, ante la identificación del problema principal, surgen los siguientes problemas secundarios: ¿hasta qué punto el contribuyente tiene la obligación o carga probatoria para acreditar la inutilidad de la acción judicial en los casos en que sufra pérdidas extraordinarias por un hecho delictuoso? ¿el hecho de que la Corte Suprema establezca que para todos los casos un único medio probatorio, la resolución del Ministerio Público, para acreditar la inutilidad de la acción judicial, contraviene el sistema de valoración probatoria para el proceso judicial tributario? ¿la inutilidad de la

acción ante pérdidas extraordinarias puede ser acreditada con otros medios probatorios diferentes a la Resolución del Ministerio Público?

Ante estos problemas, considero que es indispensable analizarlos bajo los parámetros de los principios del procedimiento administrativo y el derecho del contribuyente. Además de tener en cuenta la posición de la SUNAT y su deber como Administración Pública para acreditar la realidad de las pruebas presentadas por el contribuyente, aún más cuando puede solicitar información a otras entidades públicas, en el caso del Ministerio Público o Policía Nacional, para tener certeza de lo afirmado por el contribuyente, bajo el deber de colaboración que tienen las entidades públicas.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

Antecedentes

El presente caso inició con la interposición de la demanda contenciosa administrativa por San Ignacio S.A. en Liquidación (en adelante, “Compañía” o “contribuyente”) en contra de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 6710-3-2015, la cual confirmó el reparo por “pérdidas extraordinarias no acreditadas” advertido por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Cabe mencionar que, la materia de controversia en el procedimiento administrativo y en el proceso contencioso administrativo fue establecer si los medios probatorios presentados (denuncia y parte de archivo policial) por la Compañía acreditaban el gasto por concepto de pérdidas extraordinarias por la inutilidad judicial en el marco de lo regulado el inciso d) del artículo 37 de la LIR.

Ante ello, a continuación, detallaremos de manera breve los argumentos desarrollados, por un lado, del Tribunal Fiscal por ser el

órgano resolutor en el procedimiento contencioso administrativo; y, por otro lado, por las instancias del Poder Judicial, tanto de la Corte Superior y de la Corte Suprema.

Hechos relevantes del caso

POSICIÓN DEL COLEGIADO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 6710-3-2015 confirmó lo resuelto por la SUNAT en el extremo referido al no reconocimiento del gasto deducido por pérdidas extraordinarias relativo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, el cual se puede sintetizar en dos argumentos.

El primer argumento del Tribunal Fiscal reconoce que lo regulado en el inciso d) del artículo 37 de la LIR relacionado a las pérdidas extraordinarias ante la comisión de delitos como el robo o hurto, los cuales no resulten indemnizables o cubiertas por seguros, solo será considerado como gasto reconocido para la determinación del Impuesto a la Renta siempre que se pruebe judicialmente el robo u hurto; o, ante su imposibilidad jurídica, se justifique la inutilidad de la acción judicial.

Asimismo, advierte que en el contenido del mencionado inciso d) del artículo 37 no regula el medio probatorio que demuestra la inacción judicial, por lo que considera necesario realizar el análisis de cada medio probatorio en cada caso en concreto.

Así, en el segundo argumento, el Tribunal Fiscal determina que es necesario analizar los medios probatorios, la demanda y el parte de archivo policial, presentados por el contribuyente para establecer si corresponde que se le deduzca como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

De manera que, en el análisis que realiza, señala que la demanda y el parte de archivo policial no son medios probatorios suficientes para demostrar la inacción judicial por la no identificación del autor del delito. Esta afirmación la sustenta en sus reiterados pronunciamientos relacionados a la deducción de gastos por pérdidas extraordinarias, en la que considera que es necesario la presentación de la resolución de la Fiscalía para acreditar la inacción judicial ante la comisión de delitos como el robo.

En consecuencia, ante este razonamiento, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo de la Administración Tributaria al considerar que el contribuyente no demostró el gasto por pérdidas extraordinarias porque no presentó la resolución del Ministerio Público que disponga el archivo de la denuncia penal ante el robo.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El 10 de enero de 2018, el 18° Juzgado Contencioso Administrativo mediante la Resolución No. 35 declaró infundada la demanda. Esta decisión la sustentó, primero, teniendo en cuenta que en el inciso d) del artículo 37 de LIR no se regula el medio probatorio que convalide la inacción judicial para la deducción de un gasto, por lo que creo necesario evaluar el caso en concreto, y la exigibilidad de la resolución del Ministerio Público como prueba principal solicitada por el Tribunal Fiscal en el procedimiento administrativo.

Así, realizó un análisis constitucional, por un lado, de la competencia del Ministerio Público para determinar si la resolución de esta entidad resultaba fundamental y principal para sustentar el archivo de la investigación de la comisión del delito; y, por otro lado, analizó la función constitucional de la Policía Nacional en la persecución del delito para establecer si las demandas policiales y el parte de archivo eran medios probatorios suficientes para que le contribuyente demuestre la inacción judicial.

Al respecto, el Juzgado concluyó que la función constitucional que posee el Ministerio Público es la única que puede determinar mediante su resolución el archivo de la comisión del delito por ser el órgano competente en de ejercer la acción judicial en la persecución del delito. En cambio, la competencia de la Policía Nacional se limita a colaborar en las investigaciones del delito, la cual tiene que ser remitida a la Fiscalía.

En relación a lo anterior, el Juzgado, como segundo argumento, afirma que, en el caso, los medios probatorios presentados por el contribuyente no validan la inacción judicial, ya que el documento de archivo policial solo es parte de la investigación de un órgano que no tiene potestad en el ejercicio de la acción penal.

De manera que, era necesario la presentación de la resolución de la Fiscalía por la competencia constitucional que le ampara nuestro ordenamiento, y por ser el ente capaz de determinar si existe o no la acción judicial en la persecución del delito.

SENTENCIA DE VISTA

El 3 de diciembre de 2018, la 7° Sala Contencioso Administrativo, mediante la Resolución No. 45, declaró fundada la demanda en el extremo del reparo “pérdidas extraordinarias no acreditadas”. Esta decisión se sustentó, por un lado, que la exigencia de la resolución de la Fiscalía era ilegal porque vulneraba el derecho a la prueba, en el aspecto de la debida valoración de la prueba.

Al respecto, la Sala advirtió que exigir la resolución del Ministerio Público iba en contra del sistema de libre valoración de la prueba, ya que atribuir a un documento la sobrerrelevancia ante otros medios probatorios es ilegal, por no actuar las demás pruebas, más aún

cuando la norma tributaria no establece el medio probatorio que sustente la inutilidad de la acción judicial.

Por otro lado, respecto a lo resuelto por el Juzgado, fundamentado en la validez de la resolución de la Fiscalía por su competencia constitucional, la Sala afirma que no se encuentra conforme a derecho ya que, el Ministerio Público no es el único órgano público que sustente, mediante sus resoluciones, la inacción judicial ante la no identificación del autor del delito, sino también la Policía.

Asimismo, considera que los documentos emitidos por la fuerza del orden demuestran también la inacción judicial toda vez que dentro de sus investigaciones especiales pueden concluir el archivo por falta de la identificación del autor del delito. Este argumento consigue mayor solidez cuando se tiene en cuenta que la norma tributaria no establece de manera formal el medio probatorio que acredita esta inacción.

Sin perjuicio de lo anterior, advierte que la Policía tenía la obligación de enviar la conclusión de las investigaciones del caso al Ministerio Público para que esta emita la resolución de archivo conforme a los procedimientos penales establecidos en la ley penal. Esto, sin embargo, no puede perjudicar al contribuyente, ya que, al exigirle la presentación de la resolución de la Fiscalía, ante la falta del deber policial, sería atribuirle un deber ilegal, el mando y el curso de los órganos públicos.

SENTENCIA DE CASACIÓN No. 4359-2019 – LIMA

Por mayoría de voto, la Quinta Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Transitoria declaró Fundado el recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria y el Tribunal

Fiscal, por lo que Casaron la Sentencia de Vista, y confirmaron la Sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda.

Esta decisión de la Sala Suprema se sustentó, por un lado, en la competencia del Ministerio Público como órgano exclusivo de sustentar legalmente, mediante sus resoluciones, el archivo o no de los delitos para validar la inacción judicial por su función de ejercitar la acción penal. De manera que, en materia tributaria será el medio probatorio principal para sustentar las pérdidas extraordinarias ante robos para la determinación del Impuesto a la Renta.

Y, por otro lado, el deber de diligencia del contribuyente para demostrar la inacción judicial ante la comisión de un delito para la deducción de este gasto extraordinario en la determinar el Impuesto a la Renta.

Al respecto, afirma que el contribuyente no actuó de manera diligente al solo presentar la denuncia y los partes de archivo policial para sustentar el archivo de la persecución del delito por la falta de identificación del autor del delito; sino debió ejercer su derecho recurriendo también a denunciar ante el Ministerio Público, o exigir a la Policía que remita sus investigaciones a la Fiscalía para que continúen la investigación.

Estando a ello, la Sala considera que validar los medios probatorios presentados por la contribuyente es ilegal, ya que beneficiaría de manera incorrecta, e incluso daría incentivos perversos, en la deducción de este gasto en la renta bruta para la determinación del Impuesto a la Renta.

Así, concluye que los documentos policiales no son medios probatorios suficientes para sustentar la inacción judicial, sino es necesario la presentación de la resolución de la Fiscalía. Esto por

constituir un medio probatorio principal dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

Problema principal

Considerando que, el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, vinculado con la deducción de pérdidas extraordinarias, no regula las pruebas que sustenten la inutilidad judicial para efecto de su deducción como gasto en la determinación del Impuesto a la Renta. *¿Corresponde que ante esta no regulación normativa el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema establezcan que el medio probatorio idóneo y definitivo que acredite dicha inutilidad en todos los casos sea la resolución del Ministerio Público?*

Problemas secundarios

- a) *¿Hasta qué punto el contribuyente tiene la obligación o carga probatoria para acreditar la inutilidad de la acción judicial en los casos en que sufra pérdidas extraordinarias por un hecho delictuoso?*
- b) *¿El hecho de que la Corte Suprema establezca que para todos los casos un único medio probatorio, la resolución del Ministerio Público, para acreditar la inutilidad de la acción judicial contraviene el sistema de valoración probatoria para el proceso judicial tributario?*
- c) *¿La inutilidad de la acción ante pérdidas extraordinarias puede ser acreditada con otros medios probatorios diferentes a la Resolución del Ministerio Público?*

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

Ante este problema, consideramos que, ante un vacío legal como en la norma bajo análisis, en la que no indica de manera expresa el medio probatorio que acredite la inutilidad del acción judicial ante pérdidas extraordinarias en materia tributaria, no se le puede imponer al contribuyente una determinada prueba, como la Resolución del Ministerio Público, ya que nuestro ordenamiento acepta la libre valoración de los medios probatorios bajo la razonabilidad, más no de la prueba tasada ante un vacío legal como el mismo.

Asimismo, consideramos que, la carga que se le impone al contribuyente respecto al deber de diligencia por solo presentar los partes policiales no es correcto, ya que no tiene poder de control de las instituciones, como en el caso, de la Policía Nacional, pues esta se limitó a no continuar con la denuncia del caso por falta de identificación del actor del delito, y solo lo archivo, a pesar de tener la responsabilidad de enmendarlo al Ministerio Público.

Posición individual sobre el fallo de la resolución

Mi posición ante el fallo de la Sentencia en discusión es en desacuerdo por las siguientes razones. Primero, ante la regulación del inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual no determina una prueba específica, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema no pueden imponer que la resolución del Ministerio Público sea la prueba principal y necesaria para acreditar la inutilidad de la acción judicial.

Caso contrario, se estaría vulnerando el sistema de libre valoración de prueba que admite nuestro sistema jurídico, en la cual predomina un razonamiento de la prueba frente a la lógica, la ciencia y la experiencia común. De manera que, la persuasión de las pruebas que tenga el operador jurídico ante el mencionado razonamiento se encuentre lejos de conceder a una prueba un mayor valor que a otras.

Asimismo, es necesario considerar que en el caso no se identificó al autor del delito, por lo que el archivo a nivel policial acredita la inutilidad de ejercer la acción judicial (penal) correspondiente, esto ante la exigencia de un imposible jurídico, la resolución de archivo de la Fiscalía. Esto porque este órgano penal no tiene la competencia para emitir un decreto o auto de archivo a nivel penal, ya que la facultad la tiene el Juez.

Por último, consideramos que, la interpretación correcta del inciso d) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta es analizar y actuar las pruebas presentados por el administrado para determinar si existe o no la inutilidad para el ejercicio de la acción judicial. Los cuales deben responder a los principios constituciones tributarios y procesales; de los derechos del contribuyente, de los principios del procedimiento administrativo y deber de la Administración Tributaria.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

1. Alcances de las pérdidas extraordinarias por inutilidad de la acción judicial como gasto deducible en la determinación del Impuesto a la Renta

En nuestra legislación tributaria se establece que para determinar el Impuesto a la Renta se deducirá a los ingresos netos los gastos necesarios para la producción y mantenimiento de la fuente

productora de la renta. La regulación de estos gastos se encuentra normado en el artículo 37 del TUO de la LIR.

No obstante, también el mencionado artículo reconoce gastos que no se encuentran relacionados con la fuente productora de renta. Estos gastos se aceptan en la deducción de la determinación por su afectación al capital de la fuente de la renta, la cual se generó por causas que se encuentra fuera del control del contribuyente y responsabilidad, más aún cuando no se encuentran cubiertas por un seguro.

Uno de estos gastos deducibles es por pérdidas extraordinarias regulados en el inciso d), el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, 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.**”* (El énfasis es nuestro)

Al respecto, podemos advertir que se tiene dos supuestos de gastos deducibles por pérdidas extraordinarias. Por un lado, las

pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor de los bienes que son fuente productora de la renta gravada.

Por otro lado, las pérdidas por delitos como el hurto o robo en detrimento del contribuyente por terceros o por sus dependientes, la cual será deducible para la renta neta, en parte no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros, siempre que se encuentre acreditada la comisión del delito mediante una resolución judicial; o, en su defecto, se demuestre la inutilidad de la acción judicial.

Respecto a lo último, materia de análisis del presente trabajo, la acreditación de las pérdidas extraordinarias por hurto o robo ante la inutilidad de la acción judicial, el legislador solo se ha limitado a su mención literal, y no ha determinado el medio probatorio que demuestre tal inutilidad. De manera que, la Autoridad Tributaria y el Colegiado Administrativo han desarrollado mediante sus resoluciones sus alcances.

Así, tenemos la Resolución del Tribunal Fiscal No. 6710-3-2015³ que establece que la acreditación de la inutilidad de la acción judicial se dará con la presentación de la resolución de la Fiscalía, toda vez que esta sustenta el archivo provisional de la investigación preliminar ante tal inutilidad por el no reconocimiento del autor del delito. Veamos así su fundamentación del Tribunal en la página 8:

*“Que asimismo, en las Resoluciones No. 5509-2-2002 y 6762-3-2013, entre otras, **se ha señalado que ante casos de robos, la resolución del Ministerio Público que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta***

³ Antecedente administrativo de la Sentencia de Casación 4359-2019, materia de análisis del presente caso respecto a tratamiento jurisprudencial de la acreditación de la inutilidad de la acción judicial para la deducción de los gastos por las pérdidas extraordinarias.

de identificación del presunto autor del delito acredita que es inútil ejercer la citada acción en forma indefinida, mientras no se produzca dicha identificación.

*Que de autos se aprecia que la recurrente para sustentar la deducción reparada presentó copias certificadas de denuncias y partes policiales; **no obstante, dichos documentos solo acreditan las investigaciones realizadas por la Policía Nacional del Perú.** (El énfasis es nuestro).*

Como se puede advertir, el Tribunal Fiscal no solo dispone que el medio probatorio adecuado y único que acredite la inacción judicial sea la resolución de la Fiscalía, sino también descarta que las copias certificadas de denuncias y partes policiales de archivo de la investigación, ante la no identificación del presunto autor del delito, demuestren por sí solas la inacción judicial⁴.

Además, este criterio ha sido confirmado por la Sentencia de Casación No. 4359-2019 Lima, materia de análisis del presente trabajo, considera que la resolución del Ministerio Público es el medio probatorio principal e idóneo para que disponga el archivo provisional de la investigación y se acredite la inutilidad de la acción judicial, veamos su considerando 6.9.:

*“6.9. En consecuencia, **la interpretación correcta del artículo 37 (inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta consiste en que, para demostrar la inutilidad de ejercer la acción judicial, la prueba principal, lo constituye la declaración de inutilidad efectuada por el fiscal como titular de la acción penal por mandato constitucional. Así, un parte policial que dispone el***

⁴ Esta afirmación ha sido desarrollada por el Tribunal Fiscal en distintos pronunciamientos tales como las Resoluciones Nos. 5509-2-2002, 00016-5-2004, 06762-3-2013, 6710-3-2015, 13423-2-2008, entre otras.

archivo de la investigación, por sí sólo no cumple con la idoneidad para demostrar esa inutilidad (...).” (El énfasis es agregado)

Al respecto, se evidencia que la Sala Suprema sustenta que la acreditación de la inutilidad de la acción judicial es mediante la resolución de la autoridad Fiscal como medio probatorio principal, por manifestar la competencia constitucional en la investigación de la acción penal. Además, resalta la necesidad de la actuación diligente del contribuyente por tener la carga de prueba, pues no resulta suficiente la denuncia ante la Policía Nacional.

En consecuencia, podemos concluir que los alcances en nuestro ordenamiento jurídico, desde la instancia administrativas hasta la judicial, respecto a los gastos por pérdidas extraordinarias ante la inutilidad de la acción judicial prima la resolución de la Fiscalía como principal, único y necesario medio probatorio para la determinación del Impuesto a la Renta.

2. Análisis del antecedente administrativo de la Sentencia de Casación No. 4359-2019: Exigencia de la resolución del Ministerio Público como medio probatorio impuesto por la jurisprudencia no vinculante del Tribunal Fiscal

Ante lo desarrollado en el acápite anterior, y considerando que, el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no regula los medios probatorios que acrediten la inutilidad judicial para efecto de su deducción como gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, es válido preguntarnos: ¿corresponde que ante esta no regulación normativa el Tribunal Fiscal establezca a través de su jurisprudencia no vinculante el medio probatorio idóneo y definitivo que acredite dicha inutilidad en todos los casos?

Con relación a esta pregunta, consideramos necesario analizar la jurisprudencia no vinculante en nuestro ordenamiento y los límites de su aplicación en la interpretación de la aplicación de la norma por parte del Colegiado Administrativo. Esto con el objetivo de determinar si la exigencia de la resolución del Ministerio Público como medio probatorio principal y necesario resulta conforme a derecho, y no vulnera los derechos del contribuyente.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal

La jurisprudencia es considerada como fuente de derecho en nuestro ordenamiento. Esto porque es el resultado de reiterados pronunciamientos de los operadores jurídicos, como el Tribunal Fiscal, mediante los cuales aplican una norma general en situaciones de hecho similares. De manera que, como afirma Aguiló (2015) será “un conjunto de documentos [en el caso, las resoluciones] de que se pueden extraer o inferir normas jurídicas generales”.

Es necesario resaltar que, la jurisprudencia es reconocida en nuestra legislación tributaria como fuente de derecho en el inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario. Esto porque mediante la jurisprudencia los operadores jurídicos crean contenido al derecho objetivo al establecer sentido y alcance de la aplicación de la norma en una situación determinada, que luego será aplicada en supuestos similares.

Además, el artículo 98 del Código Tribunal dispone que el Tribunal Fiscal mediante sus salas plenas pueda realizar acuerdos respecto a los alcances interpretativos de una norma tributaria y/o la aplicación de esta en un caso concreto. Incluso, en el artículo 154 se regula la jurisprudencia de observancia obligatoria, la cual es de aplicación imperativo para todos los

órganos que conforman la Administración Tributaria y tiene que ser publicada en el diario oficial El Peruano.

Y la jurisprudencia no vinculante en materia tributaria solo será una guía de aplicación de una determinada norma en casos similares, en la que cada operador jurídico tributario tomará en cuenta para el desarrollo de su argumentación y decisión en el caso en específico que se encuentre evaluando cada uno. Esto no solo sucede en instancia administrativa, sino judicial y constitucional.

Cabe mencionar que, consideramos que la sola remisión de la jurisprudencia en general no puede ser aplicada de manera inmediata, pues se tiene que evaluar las situaciones de cada caso a analizar. Además, que dicha aplicación tiene que responder de manera adecuada a las normas y principios constitucionales.

Lo anterior se justifica, si se tiene presente que el desarrollo de los reiterados pronunciamientos que conforman la jurisprudencia lo realiza el operador jurídico que mediante su propio razonamiento genera una interpretación de la aplicación de una determinada norma en una situación en específico, en la que tiene una amplia facultad de determinación para la solución del caso.

Es por ello, con más razón, la aplicación de la jurisprudencia, ante esta discrecionalidad, debe tener como límites en la norma y en los principios constitucionales. La primera, si bien se puede pensar que solo se acaba en la aplicación de la norma, se debe tener en cuenta que también debe responder a la aplicación adecuada del derecho en los hechos, con el respeto irrestricto a los principios aceptados en nuestro ordenamiento, más aún cuando se encuentra interpretando la norma.

La segunda, los principios y derechos constitucionales, debe responder al respeto irrestricto del derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva, más aún cuando la jurisprudencia se aplica ante procedimientos administrativos y procesos judiciales, en la que el operador tomará una decisión ante intereses subjetivos en conflicto.

Al respecto, es necesario precisar que genera la vulneración al principio de capacidad contributiva, pues exige un requisito que no se encuentra prevista en la ley, lo cual genera un no reconocimiento de un gasto previsto en la Ley del Impuesto a la Renta; más aún cuando este tiene como fundamento la arbitrariedad ilegal y sin sustento del Tribunal Fiscal.

Ante este desarrollo, podemos concluir que la jurisprudencia es una fuente de derecho tributario reconocido expresamente en el Código Tributario. Asimismo, la aplicación de este no es obligatoria en todos los casos similares respecto a una determinada norma, a menos que se trate de jurisprudencia de observancia obligatoria. Sin embargo, en ambos casos, el operador jurídico debe aplicar la jurisprudencia en armonía con la ley, derechos y principios constitucionales.

La jurisprudencia no vinculante del Tribunal Fiscal aplicada al caso de análisis

En el presente trabajo tenemos como antecedente administrativo la Resolución del Tribunal Fiscal No. 6710-3-2015. Esta resolución desestimó la solicitud nulidad del reparo por el gasto vinculado a las pérdidas extraordinarias observado por la Autoridad Tributaria toda vez que, supuestamente, no justificó la inutilidad de la acción judicial.

Se debe advertir que, la justificación de la decisión del Tribunal Fiscal se basó únicamente en el pronunciamiento reiterado, jurisprudencia no vinculante, para rechazar los medios probatorios que presentó el administrado. Esto se evidencia en la página 8 de la Resolución, veamos:

*“Que asimismo, en las Resoluciones No. 5509-2-2002 y 6762-3-2013, entre otras, **se ha señalado que ante casos de robos, la resolución del Ministerio Público que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito acredita que es inútil ejercer la citada acción en forma indefinida, mientras no se produzca dicha identificación.**” (El énfasis es nuestro).*

Como se observa, el Tribunal Fiscal exige la exhibición de la resolución de archivo emitido por la autoridad Fiscal para justificar la incapacidad de la acción judicial ante la falta de reconocimiento de los actores delictivos. Y descarta sin más las otras pruebas entregadas por el administrado como la denuncia policial y el parte de archivo policial.

Estando a ello, es necesario reiterar que, el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma de análisis, solo dispone que el gasto por pérdidas extraordinarias será deducible cuando se sustente la incapacidad de la acción judicial, más no regula mediante los medios probatorios que sustente tal inacción. De manera que, corresponde al operador jurídico evaluar de manera adecuada estos medios determinar si este gasto es deducible o no.

Asimismo, en el anterior acápite se concluyó que la jurisprudencia no vinculante solo sirve de guía para que el Tribunal Fiscal resuelva el caso que se encuentre analizando respecto a una

determinada norma. De manera que, en el presente caso, el análisis del Colegio Administrativo debió tener solo como referencia lo resuelto en otros casos similares respecto a la aplicación del inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, el fundamento principal de la decisión del Tribunal se basó en la jurisprudencia no vinculante, ya que solo lo menciona como tal para exigir la presentación de la resolución de archivo emitida por la autoridad Fiscal para sustentar la pérdida extraordinaria por inutilidad de la acción judicial. Y no actuó los otros medios probatorios presentados como la denuncia y los partes policiales que concluyeron el archivaron la denuncia por falta de reconocimiento al autor del delito.

Al respecto, evidenciamos que, el Tribunal Fiscal excedió los límites de discrecionalidad al momento de fundamentar su decisión, ya que desestimó la pretensión del contribuyente tan solo con la mención del pronunciamiento reiterado, sin evaluar si correspondía su aplicación y se trataba de un caso similar; más aún no actuó los medios probatorios presentados vulnerando, seriamente, el derecho al debido proceso.

Esto se agrava aún más, cuando la Ley del Impuesto a la Renta no establece de manera expresa el medio probatorio adecuado para determinar la existencia de la inutilidad de la acción judicial. En consecuencia, no solo transgrede el derecho mencionado, sino también los principios constitucionales tributarios, los cuales serán desarrollados más adelante.

Ahora bien, consideramos indispensable revisar los pronunciamientos anteriores, fuente de jurisprudencia no vinculante, que resalta el Tribunal Fiscal, las Resoluciones Nos.

5509-2-2002 y 6762-3-2013. Esto con la finalidad de entender el razonamiento del Colegiado y la lógica de su aplicación inmediata en el caso de autos.

Primera, la Resolución No. 5509-2-2002⁵ desestimó las denuncias policiales para acreditar la inutilidad de la acción judicial. Esta premisa se sostuvo en otros pronunciamientos, que no se encuentran citados en esta resolución. A diferencia del asunto bajo análisis, en este caso el administrado sí había presentado como medio probatorio la resolución del Ministerio Público para acreditar el archivo provisional por la falta de identificación del autor del delito.

En el procedimiento de fiscalización, la autoridad Tributaria observó la prueba presentada por el contribuyente para la deducción del gasto por pérdidas extraordinarias. Esto a razón de que, la Autoridad considero que la resolución de archivo provisional emitido de la Fiscalía no validaba el archivo definitivo de la investigación del delito.

Ante ello el contribuyente interpuso el recurso de apelación, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal que declaró nulo este reparo, pues consideró irrazonable lo argumentado por la Administración, sosteniendo que la resolución del Ministerio Público sí era un medio probatorio que justificar la incapacidad de la acción judicial, pues no se podía esperar un archivo definitivo para acreditar tal inacción, ya que se encontraría vinculada con el tiempo de prescripción del delito.

Segunda, la Resolución No. 6762-3-2013⁶ desestimó la nulidad del reparo por la deducción del gasto por pérdidas extraordinarias por un hecho delictuoso (robo) ante la inutilidad de la acción

⁵ Ver página 3 de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 5509-2-2002.

⁶ Ver la página 11 de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 6762-3-2013.

judicial. En este caso el contribuyente no pudo acreditar tal inacción ni con denuncias policiales por la complejidad del delito, robo continuo de mercadería.

Esta decisión del Tribunal Fiscal se sustentó en la Resolución No. 5509-2-2002 exigiendo la presentación de la resolución del Ministerio Público para acreditar a inutilidad judicial por la falta de reconocimiento del autor del delito. Sin realizar un análisis adecuado y arreglado al caso, que era diferente al del pronunciamiento, lo cual claramente resultó arbitrario, fuera de la ley y la Constitución.

Asimismo, en la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que refieren a pronunciamientos de la Resolución No. 5509-2-2002, encontramos la Resolución No. 16-5-2004⁷ mediante la cual la decisión del Colegiado no solo se basó en la resolución del 2002, sino también la considero como un criterio establecido. Esto sin gozar de tal naturaleza por la regulación anterior⁸, en la que no existía ni la posibilidad de que el Tribunal Fiscal establezca criterios vinculantes.

Ante lo desarrollado en este acápite, concluimos que la argumentación del Tribunal Fiscal solo se sustentó en un pronunciamiento reiterado no vinculante, más no realizó análisis alguno respecto a los hechos del caso, ni actuó los medios probatorios presentado por el administrado.

Además, se advierte que la referencia al pronunciamiento del 2002 no tiene similitud con los hechos del caso; e, incluso, advertimos que el Colegiado Administrativo lo ha valorado como

⁷ Ver la página 2 de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 16-5-2004.

⁸ Decreto Supremo No. 054-99-EF que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en la aplicación del caso.

un criterio vinculante de manera ilegal, aun cuando aquel pronunciamiento no tiene calidad de precedente vinculante.

3. Análisis de la Sentencia de Casación No. 4359-2019: La resolución del Ministerio Público como medio probatorio principal para acreditar el gasto por pérdidas extraordinarias

La Sentencia de Casación No. 4359-2019 tuvo como materia de controversia determinar si la Sentencia de Vista⁹ realizó una interpretación errónea del inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al determinar que la denuncia y los partes policiales de archivo acreditaban los gastos por inutilidad de la acción judicial para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Al respecto, la Quinta Sala enuncia que la materia de controversia de fondo es establecer si la inutilidad de la acción judicial se acredita de manera suficiente con los partes policiales de la denuncia de los robos, y si es necesario la exhibición de la resolución de archivo proveída por la autoridad Fiscal.

Así, la Sala advierte que no resulta suficiente la aplicación literal de la norma en el caso, sino es necesario utilizar el método de interpretación sistemática con la finalidad de que su examen sea racional, coherente y objetivo. Esto porque la aplicación del inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en el caso resulta insuficiente por no señalar el medio probatorio que acredite el gasto por pérdida extraordinaria.

En virtud de ello, la Sala inicia su análisis indicando que es necesario acudir a la Constitución por jerarquía normativa para determinar la competencia del titular de la acción penal ante la comisión del delito. Y establece que el Ministerio Público es la

⁹ Emitida mediante Resolución No. 45, de fecha 20 de diciembre del 2018, del Expediente No. 11032-2015.

entidad competente para concluir si la comisión del delito se encuentra en el supuesto de inutilidad de la acción judicial. Esto se evidencia en su considerando 6.7, veamos:

“6.7. (...) Ciertamente es, que al analizar esta norma y aplicarla caso por caso, la disposición de archivo de denuncia o investigación por parte de la fiscalía no sea la única prueba idónea para acreditar el requisito de inutilidad de ejercer la acción judicial, pero sí la principal, y cuando no exista, se deberá analizar la actuación diligente del administrado (...)”
(El énfasis es nuestro).

Como se observa, la Sala dispone que la resolución del Ministerio Público es la prueba principal para acreditar la inutilidad de la acción judicial por la competencia constitucional. Incluso, a este medio le otorgan tanta importancia que, ante su ausencia, el operador jurídico tendrá que evaluar, no los otros documentos, sino la actuación diligente del administrado.

Respecto a la denuncia policia y los partes policiales, la Sala considera que estos medios probatorios no son suficientes para acreditar la inutilidad de la acción judicial. Veamos su fundamento en el considerando 6.9.:

“ 6.9. (...) para demostrar la inutilidad de ejercer la acción judicial, la prueba principal, lo constituye la declaración de inutilidad efectuada por el fiscal como titular de la acción penal por mandato constitucional. Así, un parte policial que dispone el archivo de la investigación, por sí sólo no cumple con la idoneidad para demostrar esa inutilidad (...).” (El énfasis es nuestro)

En este considerando, la Sala refuerza la necesidad e imprescindibilidad de la resolución del Fiscalía, pues afirma que, ante su ausencia, como en el caso, la denuncia policial y los partes policías del archivo de la investigación debieron estar asociadas con otros medios probatorios que evidencien el debido actuar del administrado con las herramientas que le brinda nuestro ordenamiento jurídico.

La razón de resaltar el actuar diligente del contribuyente tiene como fundamento la exigencia de que el administrado utilice los mecanismos que le brinda el ordenamiento para que las autoridades puedan reconocer al perpetrador del delito. Y así mostrar interés y esfuerzo para sustentar la incapacidad de la acción judicial.

En el caso, la Sala sostiene que el actuar diligente del administrado residía en realizar una solicitud a la Policía Nacional para que pase el atestado policial (parte policial de archivo de la denuncia) a la Fiscalía, y esta emitir la resolución de archivo preliminar ante la no identificación del responsable de robo. O, que realice la denuncia de parte ante el Ministerio Público ejerciendo plenamente sus derechos. Con estas posibilidades sí acreditaría su actuar diligente y demostraría la inutilidad de la acción judicial.

De manera que, podemos concluir que la Sala desestimó los medios probatorios (denuncia y partes policiales) para afirmar que el contribuyente no había acreditado de manera suficiente la inutilidad de la acción judicial, ni actuado de manera diligente. Esto por la ausencia de la resolución de archivo emitida por la autoridad Fiscal, ya que la considera como prueba principal e imprescindible para el reconocimiento del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta.

Ante esta posición, surgen válidamente las siguientes preguntas:

- (i) ¿Hasta qué punto el contribuyente tiene la obligación o carga probatoria para acreditar la inutilidad de la acción judicial en los casos en que sufra pérdidas extraordinarias por un hecho delictuoso?
- (ii) ¿El hecho de que la Corte Suprema establezca que para todos los casos un único medio probatorio, la resolución del Ministerio Público, para acreditar la inutilidad de la acción judicial contraviene el sistema de valoración probatoria para el proceso judicial tributario?
- (iii) ¿La inutilidad de la acción ante pérdidas extraordinarias puede ser acreditada con otros medios probatorios diferentes a la Resolución del Ministerio Público?

Estas preguntas serán desarrolladas a detalle en los siguientes acápites del presente trabajo.

4. La carga de la prueba en cabeza del contribuyente para el reconocimiento de los gastos por pérdidas extraordinarias (inutilidad de la acción judicial)

La carga de la prueba es “una facultad que queda a la plena disponibilidad de las partes, quienes deben adecuarse al cumplimiento o no de las diversas cargas que se les imponen.” (Moreno, 2020). Si bien es muy conocido que esta carga se traduce en “quien alega un hecho debe probarlo”, esto solo es la parte subjetiva de la carga, más no la parte objetiva.

Así, tenemos, por un lado, la carga subjetiva que responde a la entrega de la prueba para acreditar la vinculación del hecho con

lo alegado y así evitar una decisión adversa. Y, por otro, la carga en sentido que “corresponde a la regla de juicio que el ordenamiento impone al juez para solucionar los supuestos de hechos inciertos” (Rodríguez-Berijo, 2012, p. 15).

Lo anterior es importante, ya que, como menciona Peyrano (2013), la carga de la prueba no solo es una regla probatoria, sino una de juicio por su trascendencia ante la falta de prueba en el proceso, pues más que repartir la prueba, distribuye los riesgos por la falta de certeza. De manera que, constituye un riesgo a la persona que no prueba, pues el juez fallará en su contra. (p. 959)

Estando a ello, es necesario tener en cuenta el tratamiento especial de la carga de prueba en el procedimiento administrativo en materia tributaria. Esto a razón de que, a diferencia de la materia civil, la carga primaria de la prueba la tiene la Administración Tributaria toda vez que se encarga de demostrar que lo reparado en la fiscalización no se encuentra de acuerdo con lo dispuesto en las normas tributarias ante el análisis las pruebas exhibidas por el contribuyente.

Es decir, que la autoridad Tributaria tiene la carga de la prueba en el inicio del procedimiento administrativo (en la fiscalización), ya que tendrá que validar sus dictámenes o reparos a la luz de su análisis probatorio ante lo declarado por el contribuyente correspondiente a un tributo y un periodo.

Debido a ello, la carga probatoria en la Administración Tributaria tiene una actuación relevante durante el procedimiento administrativo, ya que actúa como un parte activa al igual que el contribuyente, que tendrá que demostrar, ante los reparos observados por la Administración, la idoneidad de las pruebas exhibidas que sustentan las declaraciones tributarias del contribuyente.

Asimismo, la carga de la prueba en cabeza de la SUNAT, en el procedimiento administrativo como el de fiscalización, abarca también el deber de presentar de manera de oficio medios probatorios que sustente los reparos observados ante el no convencimiento de los documentos exhibidos por el contribuyente.

Lo mencionado, a razón del principio de impulso de oficio reconocido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual es aceptado en aplicación de la Norma IX del Código Tributario. Esta actuación se encuentra en mayor medida en las controversias referidas a la fehaciencia de operaciones o gastos, como en el presente caso.

Respecto a la carga probatoria del contribuyente, es necesario tener en cuenta que la presentación de medios probatorios en materia tributaria se encuentra limitado por el artículo 125 del Código Tributario, ya que solo admite como medios probatorios a los documentos, la pericia y la inspección, los cuales tienen que ser oportunos, idóneos y lícitos.

Es importante señalar que, en materia tributaria es fundamental la oportunidad de la presentación de la prueba por parte del contribuyente, ya que el procedimiento se rige bajo reglas preclusivas establecida en el artículo 141 del Código Tributario, el cual excluye a los medios probatorios presentados extemporáneamente ante la Administración o Tribunal.

Es decir, solo se aceptan las pruebas exhibidas en el plazo legal establecido ante la solicitud en el proceso de verificación o fiscalización, con la excepción que demuestre que el incumplimiento no se dio por su responsabilidad o fue a consecuencia de nuevos hechos.

Ahora bien, la carga de la prueba en el proceso contencioso administrativo se encuentra regulada en el artículo 32 del TUO de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, el cual dispone en su primer párrafo que corresponde a probar los hechos a quien los afirma en su pretensión. Esta disposición es aplicada en materia tributaria conforme a la Norma IX del Código Tributario.

Cabe mencionar que, si bien es el contribuyente quien alega sus pretensiones ante la demanda contenciosa administrativa, y es quien tiene que demostrar su posición mediante los medios probatorios, la Administración Tributaria tiene que demostrar que su actuación ante la fiscalización se encontró conforme a lo establecido por ley; y sustentar su decisión con en los reparos determinados bajo la carga de la prueba que ostenta como se mencionó en el párrafo anterior.

En el caso, tenemos que el contribuyente solicitó la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 6710-3-2015, en el extremo que confirmo el reparo por gastos por pérdidas extraordinarias por falta de sustentación de la incapacidad de la acción judicial, pues solo presentó la denuncia y partes policiales, y no la resolución de archivo emitida por la Fiscalía.

El principal argumento del contribuyente fue que la denuncia y los partes policiales constituyen medios probatorios suficientes para acreditar la inutilidad de la acción judicial para la deducción del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta. De manera que, la exigencia de la presentación de la resolución del Ministerio Público vulnera el principio de legalidad, pues el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no indica de forma expresa ningún documento.

Ante esto, la Sala Suprema mediante su Sentencia de Casación No. 4359-2019 desestimó su petitorio afirmando que no acreditó de manera suficiente la inutilidad de la acción judicial por la falta de presentación de la resolución de la Fiscalía, lo cual demostró su falta de actuar diligente.

En virtud de ello, consideramos necesario analizar si el contribuyente cumplió con acreditar la inutilidad de la acción judicial con la presentación de la denuncia y partes policiales, es decir si cumplió con la carga probatoria que recaía en él ante lo alegado. Y, además, analizar si la presentación de la resolución del Ministerio Público constituía también su deber probatorio.

La carga probatoria para acreditar la inutilidad de la acción judicial

La inutilidad de la acción judicial ante un hecho delictuoso (hurto o robo) se produce ante la falta de reconocimiento de los actores del delito. De manera que, bajo nuestra legislación penal, se dispone el archivo provisional del caso ante la dificultad de continuar con las investigaciones para la persecución del delito por la no identificación del criminal.

En el caso, el hecho delictuoso se registró el 2005, año en el que regía el Código de Procedimientos Penales¹⁰ (en adelante, CPP). Este código regulaba las dos etapas del proceso penal ante la comisión de los delitos: la instrucción y el juzgamiento. La instrucción, etapa dirigida a la investigación de los hechos para alcanzar a determinar de la comisión del hecho punible y responsabilidad del presunto autor (Oré, 1996, p. 175). Y el

¹⁰ Aprobado mediante Ley No. 9024. Esta ley se derogó mediante el numeral 1 de la Tercera Disposición Modificatoria y Derogatoria del Decreto Legislativo No. 957 publicado el 29 de julio del 2004, el cual dispuso la entrada en vigencia del Nuevo Código Procesal Penal.

juzgamiento, etapa en la que el juez determina el enjuiciamiento del acusado (San Martín, 2000, p. 318).

La investigación del delito iniciaba por parte del juez instructor de oficio, a solicitud la autoridad Fiscal, o por la denuncia del agraviado o sus parientes, o por querrela, conforme al artículo 74 del CPP. Así, ante la denuncia, la instrucción solo se aperturaba ante la a delimitación del delito, la individualización del presunto perpetuador del delito y la que la acción penal no se encuentre prescrita, requisitos regulados por el artículo 77 de la ley penal.

Y ante el incumplimiento de uno de los requisitos, el Juez instructor debía emitir un decreto de “no ha lugar”, y elevarlo de oficio los actuados al Tribunal Correccional, quien enviaría la denuncia al archivo. La intervención de la Fiscalía no se involucra en la emisión del auto de archivo penal.

Cabe mencionar que, la actuación de la Policía Nacional en el proceso penal era investigar los delitos y las faltas para ponerlos a disposición de los jueces, conforme el artículo 59. Y terminada su investigación remitía mediante el atestado policial informando todo lo recabado.

En el caso, como se apreció, en el desarrollo de este acápite, no era materia de controversia la comisión del delito y la falta de identificación del autor del delito, sino si la emisión de la resolución de archivo emitido por la Fiscalía es una prueba que respalde la inutilidad de la acción penal.

Al respecto, tenemos que la denuncia policial presentada por el contribuyente inició con la investigación de la Policía para la identificación del hecho delictivo y de los presuntos autores de estos. Sin embargo, cuando termina esta investigación, la Policía

concluye el archivo del caso por el no reconocimiento de los autores del delito, sin remitirlos al Juez instructor.

Y es la denuncia y el atestado policial que presentó el contribuyente como medios probatorios para acreditar la inutilidad de la acción judicial ante la no identificación del autor del delito. Sin embargo, es desestimada por la exigencia, tanto en el procedimiento administrativo y proceso contencioso, de la presentación de la resolución de la Fiscalía, como se evidenció en los acápites precedentes.

En virtud de lo enunciado en la normativa penal, consideramos que, la Sala cae en una interpretación errónea al exigir la presentación de la mencionada resolución, ya que la autoridad Fiscal solo contaba con la facultad de solicitar la apertura de la instrucción ante el Juez con el resultado de la investigación del delito.

De manera que, la Fiscalía no contaba con la facultad de emitir el decreto de “no ha lugar”, ya que era el juez instructor el que determinaba ello; o de un auto de “archivo”, quien lo disponía el Tribunal Correccional.

Incluso ahora, con la regulación del Nuevo Código Procesal, el órgano competente de declarar el archivo es el Juez Penal de Investigación Preparatoria, conforme al artículo 334 del Nuevo Código Procesal Penal. De manera que, la resolución de archivo por parte de la Fiscalía no está dentro de su competencia como tal, ya que solo la puede solicitar ante el resultado de la investigación preliminar.

En consecuencia, consideramos que la exigencia de la resolución del Ministerio Público es un imposible jurídico, pues no se puede

pretender que esta resolución sea el documento principal que evidencie la inutilidad de la acción judicial ante la no individualización de sujetos.

Lo mencionado porque, por un lado, la Fiscalía no puede formalizar o continuar con la investigación preparatoria, en la que se le exige requisitos principales como la existencia del delito; y por otro, no puede emitir como una resolución de archivo de la denuncia penal, ya que solo lo puede emitir el juez.

Ahora bien, es necesario analizar si el contribuyente actuó diligentemente con solo presentar la denuncia y el parte policiales de archivo. Esto, ante lo argumentado por la Sala que afirmó lo siguiente:

“6.7. En el caso concreto, (...) *la misma se limitó a presentar denuncias policiales y se conformó con que la investigación concluyera por un archivo policial, sin haber acreditado que requirió a la policía el pase de la investigación a la fiscalía y más aún, no ejerció su derecho a formular denuncia de parte ante la fiscalía, (...). Esta negligencia o poca diligencia por parte de la demandante, no puede generar que se beneficie con deducción de gastos por pérdidas extraordinarias, que no han sido acreditadas de manera correcta.*” (En énfasis es nuestro)

Como se aprecia, la Sala afirma que el contribuyente no se debió limitar a presentar solo la denuncia a la Policía Nacional, sino también al Ministerio Público ejerciendo su derecho a formular la denuncia de parte ante este. Y, considerar lo contrario, generaría un beneficio incorrecto para el contribuyente para acreditar el gasto por pérdidas extraordinarias.

Al respecto, se debe advertir que en el Código de Procedimientos Penales no se exigía que la persona quien realice la denuncia lo haga ante la Policía o el Ministerio Público, por lo que era una facultad del contribuyente decidir donde interponer la denuncia.

El artículo 59 del Código Penal exige a la Policía Nacional que remita el atestado policial ante la conclusión de su investigación al Ministerio Público para que se emita la solicitud de apertura o archivo al Juez instructor. Claramente, es un deber establecido para la Policía dentro de las funciones que realiza, más no de la persona que lo interponga.

En consecuencia, exigir al contribuyente que denuncie ante el Ministerio Público, a pesar de que tal acción lo realizó ante la Policía, o exigir que impulse de parte que la actuación de la Policía para que remita su atestado a la Fiscalía es imponerle la carga de la prueba de manera irracional.

Es irracional porque el contribuyente no tiene la dirección de la acción de la Policía o del Ministerio Público en sus deberes impuestos por la ley y la Constitución. No puede impulsar de oficio el proceso correcto de su denuncia, ya que el proceso penal está regulado y dirigido a los órganos competentes que se encuentran facultados por nuestro ordenamiento jurídico.

En consecuencia, consideramos que, a lo referido a la carga de la prueba el contribuyente cumplió con probar lo alegado “existencia de la inutilidad de la acción judicial” con la presentación de la denuncia y atestado policial. Y, la exigencia de la Sala respecto a la presentación de la resolución de archivo emitido por la Fiscalía o el impulso de parte para que la policía cumpla su deber es irracional.

5. Valoración conjunta de la prueba en el análisis del reconocimiento de los gastos por pérdidas extraordinarias (inutilidad de la acción judicial)

El derecho a la prueba es una manifestación del derecho al debido proceso reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución. Es un derecho que posee el justiciable para que mediante los medios probatorios presentados genera certeza y convicción de lo alegado al juez. (Montero, 2007, p. 60)

Este derecho a la prueba en materia administrativa se encuentra reconocido en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, aplicable a los procedimientos tributarios conforme la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo II del Título Preliminar de la LPAG.

En esa línea, este derecho contiene manifestaciones tales como el derecho a presentar medios probatorios ante el juez, o conocido como el derecho al ofrecimiento de prueba; el derecho a que estos sean admitidos en tanto se consideren idóneos, pertinentes, útiles, lícitos y oportunos; el derecho a la actuación de la prueba; y el derecho a la valoración conjunta de la prueba de manera racional y objetiva.

Respecto a lo último, el derecho a la valoración de la prueba es el que será analizado en el presente acápite, ya que mediante este se logrará determinar si la presentación de la denuncia y el parte de archivo policial son necesarios para acreditar la inacción judicial para sustentar su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, según Ferrer Baltran (2007) este derecho garantiza que, por un lado, el operador jurídico justifique su decisión debido a la actuación de los medios probatorios; es decir, mediante el

análisis de cada prueba presentada por el justiciable respecto a lo alegado en la demanda. Y, por otro lado, garantiza que el análisis que realice el juez sobre las pruebas se sustente en lo racional y objetivo.

Asimismo, la valoración conjunta de la prueba que garantiza este derecho establece que se actué cada medio probatorio de manera individual de acuerdo con la naturaleza que ostenta, para luego, ante este análisis, se realice de manera conjunta con lo otros, y así determinar si lo alegado por el recurrente tiene relación con sus medios probatorios ofrecidos.

Cabe mencionar, que en nuestro ordenamiento prevalece el sistema de la libre valoración de la prueba, el cual garantiza que el operador jurídico que se encuentre valorando los medios probatorios lo realice según su libre análisis y certeza, sin establecer mayor mérito a una prueba. Esto a razón a ser el más beneficioso a los derechos constitucionales, ya que permite que se garantice y proteja el derecho a la defensa y a la prueba.

En el presente caso, el análisis realizado por la Corte de cada prueba presentada por la recurrente es irracional. Esto porque su decisión se fundamenta en un imposible jurídico, y solo se centra en afirmar que la insuficiencia de la denuncia y parte de archivo policial es consecuencia de la poca diligencia del administrado.

Es decir que, por un lado, la Corte descarta los medios probatorios presentados por la recurrente ante la imposición de la presentación de la resolución de archivo por parte de la Fiscalía, la cual, como se indicó en el acápite anterior, es un imposible jurídico porque la Fiscalía no es que se encuentra acreditado para emitir tal resolución, sino el Juzgado.

Además de confundir la competencia de la Fiscalía de perseguir el delito, lo cual claramente tiene rango Constitucional, y no fue materia de discusión en el proceso, con la competencia del Juzgado Penal para emitir el auto de archivo del proceso penal ante la incapacidad de ejercer la acción judicial por el no reconocimiento del perpetrador del delito.

Por otro lado, la Corte sustenta la insuficiencia de las pruebas exhibidas por el contribuyente solo basándose en su presunta poca diligencia, sin actuar adecuadamente cada prueba presentada, ni argumentar el porqué de su insuficiencia, aún cuando existe validez en los documentos emitidos por la Policía que colabora en la persecución del delito.

Lo mencionado se agrava aún más cuando le exige al contribuyente que haga efectivo su derecho a formular su denuncia ante la Fiscalía, cuando lo realizó ante la Policía, quien tiene la facultad de recibirlas según las normas del procedimiento penal ante la comisión de un delito.

Así, también, exige que el contribuyente para demostrar su diligencia ante la acreditación de la inutilidad judicial debió solicitar a la Policía que cumpla su deber de enviar el informe de la investigación para que con ello la Fiscalía emita la resolución de archivo. Esto, consideramos que, es irracional porque el contribuyente no tiene el poder de dirección de la actuación de un ente público, pues este se desarrolla según sus normas y reglamentos.

De manera que, impone de manera ilegal que el contribuyente formule su denuncia ante las dos instituciones mencionadas para que realmente evidencie su diligencia; desconociendo así que tal imposición no se encuentra regulada en ninguna norma penal, mucho menos tributaria. E, incluso, pretende que le administrado

tenga el manejo de la dirección de la Policía cuando no le corresponde.

Respecto al sistema de libre valoración de la prueba, debemos advertir que, la Corte Suprema al otorgar mayor mérito a la resolución del Ministerio Público va contra lo aceptado en nuestro ordenamiento, la libre valoración de la prueba, lo cual se agrava más cuando en el inciso d) del artículo 37 de la LIR no regula el medio probatorio para sustentar la inacción judicial para la deducción en la determinación del Impuesto a la Renta.

Además, en el presente caso la Corte Suprema pretendió extender el supuesto previsto en el literal d) del Artículo 37 de la LIR, a fin de denegar la deducción del gasto por pérdidas extraordinarias, en base a exigencias que no se encuentran establecidos en la referida normativa, situación que evidentemente trasgrede lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que pretende extender los supuestos con la finalidad de imponer obligaciones tributarias a los contribuyentes.

Así, resulta evidente que la actuación de la autoridad tributaria de pretender exigir un medio probatorio en específico, como expresamente lo indica la citada norma, no es más que una vulneración al principio de legalidad (como se expresó en los puntos previos de la presente demanda), sino también una extensión de los supuestos de la norma que regula la deducción por gastos extraordinarios, lo cual se encuentra expresamente prohibido.

En razón de lo anterior, es claro que pretender desconocer lo indicado por la propia norma citada líneas arriba y por tanto denegar la deducción de un gasto en base de una interpretación

extensiva del inciso d) del artículo 37 de la LIR, lo que refleja una abierta vulneración a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la cual impide de forma categórica crear obligaciones tributarias ampliando los supuestos normativos.

Ahora bien, ante lo desarrollado, procede analizar las pruebas presentadas por el contribuyente con la finalidad de determinar si eran suficientes para acreditar la inutilidad de la acción judicial.

Así, primero tenemos como primera prueba la denuncia que realizó el contribuyente ante la autoridad policial para manifestar que había sido víctima de un robo de envases y cajas plásticas, la cuales ascendieron a S/. 929 214.54 nuevos soles.

Esta prueba por si sola, consideramos, que no constituye prueba suficiente para acreditar la inutilidad de la acción judicial para el reconocimiento de gastos por pérdidas extraordinaria, ya que solo representa una manifestación de parte de la comisión de un delito que iniciará las investigaciones correspondientes por la Policía Nacional por el deber que le subsume.

Como segunda prueba tenemos al informe de investigación policial, el cual concluye el archivo de la investigación por la falta de reconocimiento del perpetrador del delito, el cual fue entregado al contribuyente. Esta prueba, consideramos, que si bien puede evidenciar la inacción judicial porque el reconocimiento del delincuente es un requisito para la formalización de la denuncia para imputación, lo cual es fundamental para proseguir la acción judicial en la persecución del delito, no es suficiente para acreditar fehacientemente la comisión del delito como el robo, ni la inacción judicial

Ante lo mencionado, consideramos que es necesario que el contribuyente solicite la información detallada de la investigación

policial que le llevó a concluir el archivo de la denuncia. Esta solicitud que ha de realizar el contribuyente no es una carga ilegal, ya que, por un lado, evidencia su interés por saber cuál fue el motivo del archivo de la denuncia; y, por otro lado, genera que la Administración Tributaria verifique la inutilidad de la acción judicial.

Si en caso, a la Administración Tributaria no le resultara suficiente lo presentado por el contribuyente, tendrá que actuar en estricta observancia a los principios de verdad material e impulso de oficio; es decir se encontrará obligada a realizar todas las acciones necesarias que permitan conocer la realidad de los hechos, lo que incluye la valoración de oficio de medios probatorios, así como cruces de información y requerimientos de información a terceros.

Además, se debe tener en cuenta que el hecho de restringir la deducción de los importes relativos a los sufridos por la Compañía, a la presentación de la resolución del Ministerio Público que dispone el archivo provisional de la investigación y por tanto la inutilidad de la acción judicial, supone una evidente vulneración al principio de capacidad contributiva de la Compañía.

Al respecto, es importante indicar que el principio de capacidad contributiva exige que el gravamen recaiga sobre la renta neta, razón por la cual todo requisito desproporcionado y arbitrario para la deducción de los gastos que en consecuencia genere que el contribuyente no pueda realizar las deducciones previstas en la LIR, implica una imposición del tributo sobre la renta bruta, situación que como ya se ha indicado está proscrita por el citado principio.

En conclusión, consideramos que, los jueces supremos al exigir que la Compañía presente la resolución del Ministerio Público, que dispone el archivo provisional de las investigaciones, actúan de manera arbitraria e inconstitucional, más aún cuando le agregan a la debida diligencia del actuar de la Compañía, a fin de acreditar la inutilidad de la acción judicial y en consecuencia permitir a la Compañía que deduzca los importes relativos a robos sufridos por ella.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- a. Los alcances en nuestro ordenamiento jurídico, desde la instancia administrativas hasta la judicial, respecto a los gastos por pérdidas extraordinarias ante la inutilidad de la acción judicial, prima la resolución de la Fiscalía como principal, único y necesario medio probatorio para la determinación del Impuesto a la Renta.
- b. La argumentación del Tribunal Fiscal solo se sustentó en un pronunciamiento reiterado no vinculante, más no realizó análisis alguno respecto a los hechos del caso, ni actuó los medios probatorios presentado por el administrado. Además, se advierte que la referencia al pronunciamiento del 2002 no tiene similitud con los hechos del caso; e, incluso, consideramos que el Tribunal Fiscal lo ha valorado como un criterio vinculante de manera ilegal.
- c. La exigencia de la resolución del Ministerio Público es un imposible jurídico, pues no se puede pretender que esta resolución sea el documento principal que evidencie la inutilidad de la acción judicial ante la no individualización de sujetos, ya que, por un lado, la Fiscalía no puede formalizar o continuar con la investigación preparatoria, en la que se le exige requisitos principal como la existencia del delito; y por otro, no puede emitir

como una resolución de archivo de la denuncia penal, ya que solo lo puede emitir el juez.

- d. Respecto a la carga de la prueba, el contribuyente cumplió con probar lo alegado “existencia de la inutilidad de la acción judicial” con la presentación de la denuncia y atestado policial. Y, la exigencia de la Sala respecto a la presentación de la resolución del Ministerio Público o el impulso de parte para que la policía cumpla su deber es irracional.
- e. Los jueces supremos al exigir que la Compañía presente la resolución del Ministerio Público, que dispone el archivo provisional de las investigaciones, actúan de manera arbitraria e inconstitucional, más aún cuando le agregan a la debida diligencia del actuar de la Compañía, a fin de acreditar la inutilidad de la acción judicial y en consecuencia permitir a la Compañía que deduzca los importes relativos a robos sufridos por ella.
- f. Ante lo mencionado, consideramos que es necesario que el contribuyente solicite la información detallada de la investigación policial que le llevó a concluir el archivo de la denuncia. Esta solicitud que ha de realizar el contribuyente no es una carga ilegal, ya que, por un lado, evidencia su interés por saber cuál fue el motivo del archivo de la denuncia; y, por otro lado, genera que la Administración Tributaria verifique la inutilidad de la acción judicial.
- g. Si en caso, a la Administración Tributaria no le resultara suficiente lo presentado por el contribuyente, tendrá que actuar en estricta observancia a los principios de verdad material e impulso de oficio; es decir se encontrará obligada a realizar todas las acciones necesarias que permitan conocer la realidad de los hechos, lo que incluye la valoración de oficio de medios

probatorios, así como cruces de información y requerimientos de información a terceros.

BIBLIOGRAFÍA

Montero, J. (2007). "La prueba en el proceso civil". *Thomson Civitas*, p. 60

Obregón, T. La interpretación e integración de la norma tributaria. Lima: ADVOCATUS 25.

Oliveira, C. (2013). Teoría y dogmática constitucional del derecho procesal. Medellín: Universidad de Antioquía.

Ore, A. (1996). *Manual de Derecho Procesal Penal*. Editorial Alternativas

Peyrano, J. (2013). La carga de la prueba. *Escritos sobre diversos temas de Derecho Procesal*.

Rodriguez-Bereijo, M. (2011) La carga de la prueba en el derecho tributario: aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE. RCyT. CEF, (344), 5-50.

Rubio, M., & Arce Ortiz, E. (2017). Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano. Fondo Editorial de la Pontificia universidad Católica del Perú.

Ruiz, F. (2017). Derecho tributario: temas básicos. Fondo Editorial de la Pontificia universidad Católica del Perú.

Salas, C. (2012). La actividad probatoria en nuevo proceso penal: recolección, ofrecimiento, admisión, actuación y valoración de la prueba. Lima: Gaceta Jurídica.

San Martín, C. (2000). *Derecho Procesal Penal*. Editorial Grijley.

TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo No. 133-2013-EF.

TUO Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No. 179-2004-EF.

Talavera, P (2009). La prueba en el nuevo proceso penal. Lima: Academia de la Magistratura.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

Sumilla: La interpretación correcta del inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicando el método sistemático y desde la Constitución Política del Estado, es para demostrar la inutilidad del ejercicio de la acción judicial, la prueba principal, es que sea declarado por el Fiscal, titular de la acción penal por mandato constitucional. Un parte policial que dispone el archivo de la investigación, por sí sólo no cumple con la idoneidad para demostrar esa inutilidad, salvo que vaya acompañado de pruebas adicionales que demuestren el esfuerzo del administrado en utilizar las acciones legales que le permite la Constitución Política del Estado y las normas de su desarrollo para lograr identificar a los presuntos responsables de los actos ilícitos en su contra, que le han causado tal perjuicio y que merezca la deducción de gastos por pérdidas extraordinarias.

Lima, dieciséis de diciembre de dos mil veintidós

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA
REPÚBLICA**

VISTA la causa cuatro mil trescientos cincuenta y nueve, guion dos mil diecinueve, guion **LIMA**; con el expediente principal dos tomos y el acompañado en trece tomos; con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en audiencia pública de la fecha, y luego de efectuada la votación con arreglo a ley; interviniendo como **ponente** la señora Jueza Suprema, **Dávila Broncano**, con la adhesión de los señores Jueces Supremos: Yaya Zumaeta, Gonzáles Aguilar y Bustamante Zegarra y con el **voto en discordia** de la señora Jueza Suprema **Barra Pineda**, con la adhesión de los señores Juez

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

Supremos Rueda Fernández y Bustamante del Castillo; se emite la siguiente Sentencia:

OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:

Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema, los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del diez de enero de dos mil diecinueve (fojas mil noventa a mil ciento diez); y 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 once de enero de dos mil diecinueve (fojas mil ciento doce a mil ciento veinte); contra la sentencia de vista del tres de diciembre de dos mil dieciocho (fojas mil diecisiete a mil treinta y tres), que: **i)** revocó en parte la sentencia apelada del diez de enero de dos mil dieciocho (fojas setecientos noventa y ocho a ochocientos veinticuatro), que declaró infundada la demanda, y reformándola declaró fundada en parte la demanda; y **ii)** confirmó la primera pretensión principal, improcedente la segunda pretensión subordinada y declaró que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de la segunda pretensión subordinada.

ANTECEDENTES DEL RECURSO

De la demanda

La parte demandante San Ignacio S.A. en Liquidación, interpone demanda contencioso administrativo, mediante escrito del veinte de octubre de dos mil catorce (fojas setenta y uno a ciento sesenta y siete), subsanada mediante escrito del veintinueve de octubre de dos mil quince (fojas ciento setenta y uno a ciento setenta y dos). Postula las siguientes pretensiones:

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

Primera pretensión principal: Solicitó que, se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06710-3-2015 por falta de motivación, en el extremo que confirmó el reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas, relativo al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cinco.

Pretensión subordinada: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06710-3-2015, la Resolución de Intendencia N.º 0150140008421, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016091 y la Resolución de Multa N.º 012-002 -00142 91, en el extremo referido al reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas relativo al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cinco.

Primera pretensión accesoria a la primera pretensión subordinada: Se ordene a la Administración Tributaria que reconozca la deducción de los gastos por pérdidas extraordinarias no acreditadas, a efectos de calcular la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cinco.

Segunda pretensión accesoria a la primera pretensión subordinada: Se ordene a la Administración Tributaria que proceda a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud del reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas, relativo al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cinco.

Segunda pretensión subordinada: Se ordene la inaplicación del cobro de los intereses moratorios devengados respecto de la resolución de multa por el tiempo en que se llevó a cabo el procedimiento contencioso tributario.

Pretensión accesoria a la segunda pretensión subordinada: Se ordene a la Administración Tributaria que proceda a la devolución inmediata que corresponda sobre los pagos que la Compañía hubiera

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

realizado en razón de los intereses moratorios devengados fuera del plazo legal para resolver, relativos a la resolución de multa.

Segunda pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06710-3-2015, la Resolución de Intendencia N.º 0150140008421 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014291, en el extremo referido al reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas relativo al impuesto a la renta del ejercicio gravable de dos mil cinco.

Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal: Se ordene a la Administración Tributaria que proceda a la devolución inmediata de los pagos realizados en razón de la resolución de multa.

De los fundamentos de la demanda

Señala que, la resolución en el extremo impugnado, es nula por indebida motivación, precisa que el Tribunal Fiscal omitió valorar la prueba aportada para acreditar la inutilidad de ejercer la acción judicial, y que la compañía supuestamente no acreditó la inutilidad de ejercer la acción judicial, esto es, que no aplica el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Señala que, el Tribunal Fiscal con las copias de denuncias y los partes policiales solo probarían “investigaciones policiales”, dejando de lado la naturaleza y el efecto de un parte policial, que constituye el resultado de la investigación policial y no la investigación en sí misma; vulnerando el principio de legalidad, e imponiendo a la compañía requisitos no previstos en el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para deducir los importes relativos a los robos sufridos por la compañía, más aun cuando el referido artículo solo indica que los importes relativos a robos cometidos por terceros serán deducibles en la medida que se acredite que es inútil ejercer la acción

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

judicial correspondiente, no indicando de forma expresa ningún documento o formalidad para dicha acreditación. En ese sentido, precisa que se vulneró el principio de verdad material al desconocer los medios probatorios presentados por la compañía, no tomándose en cuenta que el delito de robo se configura como uno de persecución pública, por lo que la compañía solo tiene la obligación de interponer la denuncia ante la autoridad competente. Además, señala que a la compañía no se le puede exigir la presentación de la resolución del Ministerio Público que disponga el archivamiento provisional de las investigaciones, pues su no emisión no le es imputable, al ser el delito de persecución pública el cual es seguido por la Policía Nacional y el Ministerio Público.

De la sentencia de primera instancia

El Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número treinta y cinco, del diez de enero de dos mil dieciocho (fojas setecientos noventa y ocho a ochocientos veinticuatro), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

De la sentencia de segunda instancia

Conocida en grado de apelación, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número cuarenta y cinco, del tres de diciembre de dos mil dieciocho (fojas mil diecisiete a mil treinta y tres): **i)** revocó en parte la sentencia apelada del diez de enero de dos mil dieciocho (fojas setecientos noventa y ocho a ochocientos veinticuatro),

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

que declaró infundada la demanda en todos sus extremos, y reformándola, declaró fundada en parte la demanda; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06710-3-2015 de diez de julio de dos mil quince, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016091 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014291 en el extremo que confirmó el reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco; ordenando a la Administración Tributaria reconozca la deducción de los gastos por pérdidas extraordinarias no acreditadas, y respecto a la devolución de los pagos que se hubieran efectuado respecto al reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas; y **ii)** confirmó la primera pretensión principal, improcedente la segunda pretensión subordinada y declaró que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de la segunda pretensión principal.

Del recurso de casación

Mediante los autos calificadorios del diecinueve de junio de dos mil diecinueve, la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Pública de la SUNAT y el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, por las siguientes causales denunciadas:

De la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT)

- a) **Infracción normativa del artículo 139 (numerales 3 y 5) de la Constitución Política del Perú, en concordancia con el artículo**

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, así como del artículo 122 (incisos 3 y 4) y artículo 50 (inciso 6) del Código Procesal Civil. Alega, que la Sala Superior incurrió en motivación aparente, pues consideró que la resolución administrativa impugnada es nula debido a que el Tribunal Fiscal no habría valorado el contenido de las denuncias policiales y manifestaciones de trabajadores, sin embargo, ello constituye una apreciación incorrecta, ya que dicho órgano administrativo sí valoró la fuente de prueba de los aludidos medios probatorios, resultando suficiente para desestimarlos. Manifiesta que en la sentencia de vista no se sustentaron los motivos por los cuales no se requirió a la demandante la presentación de los mencionados medios probatorios, siendo ella quien tiene la carga de probar los hechos que afirma, referidos a la existencia de las denuncias policiales y las manifestaciones de terceros que acreditan que es inútil ejercer la acción judicial conforme a lo establecido en el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- b) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 37 (inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.** Señala, que la inutilidad de ejercitar la acción judicial debe ser acreditada con documento idóneo, esto es, con uno emitido por el Ministerio Público, pues lo importante en este punto no es la cantidad de medios probatorios que se presenten a efectos de acreditar que es inútil ejercer dicha acción, sino la calidad de los mismos. En ese sentido, afirma que no puede admitirse como medio probatorio idóneo para acreditar que es inútil ejercer la acción judicial las copias de las denuncias policiales,

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

toda vez que estas únicamente acreditan el acontecimiento de un hecho supuestamente delictuoso (robo o hurto) mas no que es imposible iniciar la acción penal; señala, que la manera correcta de como debió realizarse la interpretación, refiere que en el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que son deducibles los gastos por pérdidas extraordinarias sufridas, entre otros, por delitos cometidos por los dependientes del contribuyente o terceros en la parte no cubierta por indemnizaciones o seguros, siempre y cuando se pruebe el hecho delictuoso en un proceso judicial o que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente; sobre esto último sostiene, por un lado, que la Constitución es clara cuando señala que quien tiene la facultad exclusiva de ejercitar la acción judicial en temas penales y por delitos de persecución pública es el Ministerio Público, por lo que, será su decisión motivada de no formalizar una denuncia penal ante el juez penal y archivar una denuncia de parte, por las razones establecidas en la normatividad penal, la que acredite que es inútil ejercitar la acción judicial, y no la decisión de la Policía Nacional del Perú, pues esta no tiene la titularidad de ejercitar la acción penal.

Del Tribunal Fiscal

- a) Infracción normativa del artículo 139 (numerales 3 y 5) de la Constitución Política del Perú.** Refiere, que la Sala Superior ha incurrido en motivación aparente, pues no tomó en cuenta que el fallo del Tribunal Fiscal debe estar premunido del principio de legalidad, y que prueba de ello es que a fin de determinar si el reparo efectuado por la Administración era el correcto, se remitió a

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

verificar si las referidas pérdidas extraordinarias cumplen con los supuestos para ser considerados como gastos deducibles a efecto de establecer la renta neta de tercera categoría. Es más, según indica, en atención a la verificación de tales supuestos se remitió a diversa jurisprudencia emitida por su parte, con el fin de comprobar si la actora presentó la documentación idónea para probar lo que afirmaba, aspecto que tampoco consideró la Sala al momento de resolver.

CONSIDERANDOS

Primero: Delimitación del objeto de pronunciamiento casatorio

1.1. En principio corresponde mencionar, de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a las normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

1.2. Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales” para los cuales ha sido previsto, es decir, la adecuada aplicación e interpretación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como se señala en el modificado artículo 384 del Código Procesal Civil; siendo así, sus

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación.

En esta misma línea, la profesora Marianella Ledesma señala que el recurso de casación es un recurso que vela por la adecuada aplicación del derecho objetivo. No se orienta a enmendar el agravio de la sentencia, sino que busca la seguridad jurídica y la igualdad de los ciudadanos ante la ley. Este recurso nace para el control de las infracciones que las sentencias y autos puedan cometer en la aplicación del derecho objetivo. En ese sentido, la Corte de Casación toma el hecho narrado por el juez o tenido por probado, para reexaminar si la calificación jurídica es apropiada a aquel hecho así descrito. Si bien la casación se orienta a corregir el error de derecho, debemos señalar que dicho error debe ser esencial o decisivo sobre el fallo, es lo que la doctrina ha llamado la “eficacia causal del error”, el que es necesario para ser revisado en casación, que dichos errores hayan influido en la decisión¹.

1.3. Conforme a la naturaleza de las denuncias efectuadas en sede casacional declaradas procedentes en los autos calificadorios, es objeto de pronunciamiento resolver si la sentencia de vista ha infringido o no las normas que garantizan el derecho a un debido proceso y tutela jurisdiccional, normas que garantizan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales como derecho integrante del debido proceso, previsto en el artículo 139 (numeral 3 y 5) de la Constitución Política del Estado, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, así como del artículo 122 (incisos 3 y 4) y el artículo 50 (inciso 6) del Código Procesal Civil; e, infracción

¹ LEDESMA NARVAEZ, Marianella (2011). *Comentarios al Código Procesal Civil. Análisis artículo por artículo*. Lima, Gaceta Jurídica; p. 830.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

normativa por interpretación errónea del inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, corresponde en primer orden dilucidar las causales procesales, examinando si la sentencia impugnada incurrió en infracción de los derechos fundamentales de carácter procesal, de no establecer la existencia de infracción procesal, en segundo orden se procederá analizar, si la sentencia incurrió en infracciones de las normas sustantivas denunciadas.

Segundo: La causales que serán objeto de pronunciamiento son las planteadas por el representante legal de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), sobre infracción normativa del artículo 139 (numerales 3 y 5) de la Constitución Política del Perú, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, así como del artículo 122 (incisos 3 y 4) y el artículo 50 (inciso 6) del Código Procesal Civil; y, por la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, sobre infracción normativa de artículo 139 (numerales 3 y 5) de la Constitución Política del Perú.

2.1. Sobre el particular, corresponde indicar que el artículo 139 (numeral 3) de la Constitución Política del Estado, consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

derechos u obligaciones sujetos a consideración; el mismo que ha sido desarrollado y ampliado por parte del legislador en diversas normas con rango de ley, tales como el artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, que taxativamente dispone:

En el ejercicio y defensa de sus derechos, toda persona goza de la plena tutela jurisdiccional, con las garantías de un debido proceso. Es deber del Estado facilitar el acceso a la administración de justicia, promoviendo y manteniendo condiciones de estructura y funcionamiento adecuados para tal propósito.

El Código Procesal Civil en el artículo I de su título preliminar prescribe lo siguiente: “Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso”, y en el artículo III del mismo título preliminar señala lo siguiente:

El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz social en justicia. En caso de vacío o defecto en las disposiciones de este Código, se deberá recurrir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia correspondientes, en atención a las circunstancias del caso.

Por su parte, el artículo 1 de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 013-2008-JUS, prescribe que:

La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Para los efectos de esta Ley, la acción contencioso administrativo se denominará proceso contencioso administrativo.

Tercero: Sobre el debido proceso

Inciendo en las causales sobre infracción al debido proceso, tutela jurisdiccional efectiva y motivación, corresponde precisar en líneas

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

adelante los contenidos protegidos relacionados a los sustentos de las causales.

3.1. En principio, se debe señalar que el derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. Es así que:

*En la doctrina y la jurisprudencia nacionales han convenido en que el debido proceso es un derecho fundamental de toda persona -peruana o extranjera, natural o jurídica- y no solo un principio o derecho de quienes ejercen la función jurisdiccional. En esa medida, el debido proceso comparte el doble carácter de los derechos fundamentales: es un derecho subjetivo y particular exigible por una persona y, es un derecho objetivo en tanto asume una dimensión institucional a ser respetado por todos, debido a que lleva implícito los fines sociales y colectivos de justicia. [...]*²

3.2. Cabe precisar al respecto que:

*Por su naturaleza misma, se trata de un derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de pequeños derechos que constituyen sus componentes o elementos integradores, y que se refieren a las estructuras, características del Tribunal o instancias de decisión, al procedimiento que debe seguirse y a sus principios orientadores, y a las garantías con que debe contar la defensa*³.

3.3. En ese mismo orden de ideas, se tiene que:

El derecho al debido proceso supone el cumplimiento de las diferentes garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los procesos o procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto estatal o privado que pueda afectarlos. Su contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con formalidades estatuidas, tales como las que establecen el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación, etc. En las de carácter sustantiva o, estas están básicamente relacionadas con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. A través

² LANDA ARROYO, César. "Derecho al Debido Proceso en la Jurisprudencia Corte Suprema de la República de Perú, Tribunal Constitucional del Perú, Corte Interamericana de Derechos Humanos". Volumen 1. Primera edición Lima Perú 2012; p. 58.

³ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 02467-20 12-PA/TC

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

*de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.*⁴

Cuarto: Sobre la motivación de las resoluciones judiciales

4.1. En ese sentido, cabe precisar que el derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios consagrados en el artículo 139 (inciso 3) de la Constitución Política del Estado, los cuales comprenden a su vez, el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho, ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso. De ahí que dichos principios se encuentren ligados a la exigencia de la motivación de las resoluciones judiciales, prevista en el inciso 5 del referido artículo constitucional, esto es, que los jueces y tribunales expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron.

A mayor abundamiento, el máximo Tribunal, en distintos pronunciamientos, ha establecido:

*[...] que el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones judiciales no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se deriven del caso.*⁵

⁴ FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor. “El Derecho a un Juicio Justo”. En VARIOS, *Las garantías del debido proceso (Materiales de Enseñanza)*. Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Embajada Real de los Países Bajos; p. 17.

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 03433-20 13-PA/TC, del 8 de marzo del 2014

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

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

4.3. Por ello, dicho derecho constitucional ha sido desarrollado por diversas normas de carácter legal como son artículos 50 (inciso 6) y 122 (incisos 3 y 4⁶) del Código Procesal Civil, por el cual se exige la fundamentación de los autos y las sentencias, siendo que dicha motivación debe contar con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que las justifican.

4.4. En cuanto a las patologías de la motivación de las resoluciones judiciales, en el Expediente N.º 3943-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado que el contenido constitucionalmente garantizado de este derecho queda delimitado, entre otros, en los siguientes supuestos:

⁶ **Constitución Política del Perú**

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

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

[...]

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.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

a) *Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico.*

b) *Falta de motivación interna del razonamiento. La falta de motivación interna del razonamiento (defectos internos de la motivación) se presenta en una doble dimensión; por un lado, cuando existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece previamente el juez en su decisión; y, por otro lado, cuando existe incoherencia narrativa, que a la postre se presenta como un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión. Se trata, en ambos casos, de identificar el ámbito constitucional de la debida motivación mediante el control de los argumentos utilizados en la decisión asumida por el juez o Tribunal; sea desde la perspectiva de su corrección lógica o desde su coherencia narrativa.*

c) *Deficiencias en la motivación externa; justificación de las premisas: (...) cuando las premisas de las que parte el Juez no han sido confrontadas o analizadas respecto de su validez fáctica o jurídica.*

d) *La motivación insuficiente. Se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la “insuficiencia” de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.*

e) *La motivación sustancialmente incongruente. El derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteadas, sin cometer, por lo tanto, desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva).⁷*

4.5. Por su parte, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 4 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 03433-2013-P A/TC, ha señalado sobre la debida motivación que:

El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que los órganos judiciales expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, por lo demás, pueden y deben

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional. N.º 00728-2 008-PHC/TC- LIMA

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso.

4.6. Es así, que el derecho a la motivación de resoluciones judiciales resulta indubitablemente conectado al principio de congruencia, el cual implica por un lado que el pronunciamiento emitido por el Juez se encuentre únicamente referido a las pretensiones formuladas por las partes, es decir, no se otorgue más ni menos de lo peticionado y que además no se sustenten las decisiones emitidas en hechos no aportados por los justiciables.

4.7. Siendo que la inobservancia del mismo constituirá el llamado vicio de incongruencia, que ha sido entendido:

[...] como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones o sus argumentos de defensa, pudiendo clasificarse en incongruencia omisiva, cuando el órgano judicial no se pronuncia sobre alegaciones sustanciales formuladas oportunamente, la incongruencia por exceso, cuando el órgano jurisdiccional concede algo no planteado o se pronuncia sobre una alegación no expresada y la incongruencia por error, en la que concurren ambos tipos de incongruencia, dado que en este caso el pronunciamiento judicial recae sobre un aspecto que es ajeno a lo planteado por la parte, dejando sin respuesta lo que fue formulado como pretensión o motivo de impugnación.⁸

4.8. Bajo este desarrollo legal y jurisprudencial, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por el cual revocó en parte la sentencia apelada que declaró infundada la demanda y, reformándola, declararla fundada, lo cual implica dar respuesta a los argumentos que exponen las partes recurrentes como omisión por parte de la Sala Superior; atendiendo a la denuncia de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), referida a la infracción del artículo 139 (numerales 3 y 5) de la

⁸ CASACION N.º 2813-2010-LIMA, del 02 de junio de 20 11. p.3.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

Constitución Política del Estado, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, así como del artículo 122 (incisos 3 y 4) y del artículo 50 (inciso 6) del Código Procesal Civil; y, la denuncia planteada por el Tribunal Fiscal, referida a la infracción del artículo 139 (incisos 3 y 5) de la Constitución Política del Estado.

Quinto: Respecto al caso en concreto

5.1. En el caso de autos, de la lectura de la sentencia de vista recurrida es posible identificar un hilo argumentativo en el pronunciamiento emitido por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, donde el colegiado superior justificó su decisión arribada bajo las siguientes premisas:

DÉCIMO CUARTO: [...] En ese escenario, cabe precisar que nuestro ordenamiento jurídico, y por ende el Código Procesal Civil, norma aplicable supletoriamente al Proceso Contencioso Administrativo, ha optado por el sistema de la libre valoración de la prueba o llamada también sana crítica, por lo que el Juzgador deberá valorar las pruebas de conformidad con las reglas de la lógica, la psicología, la experiencia y la crítica o debida razonabilidad. Ello se encuentra reflejado en el artículo 197 del citado cuerpo legal, que dispone que todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta utilizando su apreciación razonada. Por su parte, de la lectura del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se advierte que dicha norma no ha establecido taxativamente la utilización de medios probatorios preestablecidos a efectos de acreditar la inutilidad de la acción judicial por delitos cometidos en perjuicios del contribuyente, por lo que es claro que dicho dispositivo se inscribe en nuestro sistema de libre valoración de la prueba, no exigiendo una única prueba para demostrar el supuesto de hecho allí regulado. En consecuencia, en la presente controversia se deberá evaluar los medios de prueba presentados a fin de acreditar la inutilidad de la acción judicial de conformidad con el sistema de libre valoración de la prueba, debiendo meritarse todos los elementos de prueba aportados al proceso, a fin de generar convicción a efectos de poder sustentar los gastos por pérdidas extraordinarias no acreditadas.

Bajo ese contexto, cabe señalar que lo alegado por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respecto a que solo se puede acreditar la inutilidad de ejercer la acción judicial a través de la Resolución del Ministerio Público que dispone el archivamiento provisional o definitivo de la causa, no tiene sustento legal, conforme a lo antes expuesto. Asimismo, en lo que respecta a la sentencia

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

apelada no resulta razonable y legal, sostener que en razón que el Ministerio Público tiene la facultad exclusiva de ejercer la acción penal, entonces solo con su pronunciamiento podría cumplirse con el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que los hechos descritos en tal dispositivo -inutilidad de ejercer la acción penal pueden ser demostrados igualmente por las diligencias que efectúa la policía, no siendo exigible un elemento de prueba de carácter formal, máxime si el administrado no tiene el control y dirección de la actividad policial y/o del Ministerio Público, luego de realizada su denuncia. Así las cosas, y atendiendo que es un hecho aceptado por las partes y por la sentencia apelada que la policía nacional investigó el delito cometido y archivó la investigación por no haber individualizado a los responsables, es lógico concluir que se ha dado cumplimiento al artículo 37 inciso d) de la ley del Impuesto a la Renta, al haberse demostrado la inutilidad de ejercitar la acción penal correspondiente.

DÉCIMO SEXTO: En esa línea de ideas, la Policía estaba en el deber de remitir al Ministerio Público el resultado de las investigaciones a efectos que el Fiscal sea quien conduzca la investigación del delito, presumiéndose la Policía Nacional del Perú no cumplió con su obligación de remitir el parte policial al Ministerio Público con el resultado de las investigaciones. Dicha situación, sin embargo, no puede perjudicar a la apelante [...].

5.2. Previamente, es necesario anotar que 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 estricto⁹, con implicancia 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 verdadera¹⁰. En esa perspectiva, la justificación externa requiere: a) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; b) que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y, c) que toda

⁹ ATIENZA, Manuel (2006). *Las razones del Derecho. Derecho y argumentación*. Lima, Palestra Editores; p. 61.

¹⁰ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la Teoría del Derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión¹¹.

5.3. De la sentencia de vista recurrida se extrae, en cuanto a la justificación interna, que el orden lógico elaborado por el colegiado superior ha sido el siguiente: Establece como premisas normativas, el inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta que regula sobre los gastos deducibles por pérdidas extraordinarias.

Establece como premisas fácticas que, siendo el petitorio de la demanda la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06710-3-2015, la Resolución de Intendencia N.º 0150140008421, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016091 y la Resolución de Multa N.º 012-002 -0014291, en el extremo referido al reparo por pérdidas extraordinarias no acreditadas relativo al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cinco, la absolución del grado requiere analizar el tratamiento a lo dispuesto en el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los reparos por pérdidas extraordinarias no acreditadas relativo al ejercicio gravable dos mil cinco, de la resolución administrativa materia de la demanda.

Se establece como conclusión que, en la recurrida existe expresión e identificación de cuáles serían los fundamentos o afirmaciones, relacionándolos con la presunta conducta de la parte demandante (denuncias planteadas ante la Policía Nacional), respecto al agotamiento de los medios necesarios para ejercer la acción judicial, con la finalidad de realizar la deducción a la renta neta de la tercera categoría regulado en el inciso d) del artículo 37 que señala:

¹¹ IGARTUA SALAVERRÍA, *op. cit.*, p. 26.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

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.

5.4. En cuanto a la justificación externa, cuyos alcances se describen en el apartado 5.3 de la presente resolución, este Tribunal Supremo estima que la sentencia de vista contiene una motivación adecuada, toda vez que el colegiado superior en la sentencia recurrida ha expuesto premisas fácticas en relación a los reparos por pérdidas extraordinarias no acreditadas, relativas al ejercicio gravable dos mil cinco, con lo que considera que ha sido acreditada la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente, conforme a la normativa precisada en el inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y modificatorias. En consecuencia, sin perjuicio de que no se comparte las conclusiones arribadas, de la revisión de las consideraciones plasmadas en la sentencia recurrida y que ha sido detallado en el considerando 5.1 de la presente resolución, se advierte que ha existido una motivación adecuada, y devienen estas causales **infundadas**.

Sexto: Sobre la causal de naturaleza material.

Descartada las infracciones de orden procesal, corresponde ahora analizar la infracción material declarada procedente.

6.1. Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 37 (inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Como fundamento de esta causal declarada procedente sostiene

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

la SUNAT que la inutilidad de ejercitar la acción judicial debe ser acreditada con documento idóneo, esto es, con uno emitido por el Ministerio Público, pues lo importante en este punto no es la cantidad de medios probatorios que se presenten a efectos de acreditar que es inútil ejercer dicha acción, sino la calidad de los mismos. En ese sentido, afirma que no puede admitirse como medio probatorio idóneo para acreditar que es inútil ejercer la acción judicial las copias de las denuncias policiales, toda vez que estas únicamente acreditan el acontecimiento de un hecho supuestamente delictuoso (robo o hurto) más no que es imposible iniciar la acción penal. Además, señala la recurrente que la manera correcta de como debió realizarse la interpretación normativa, refiere que en el artículo 37 (literal d) de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que son deducibles los gastos por pérdidas extraordinarias sufridas, entre otros, por delitos cometidos por los dependientes de la contribuyente o terceros en la parte no cubierta por indemnizaciones o seguros, siempre y cuando se pruebe el hecho delictuoso en un proceso judicial o que es inútil ejercer la acción judicial correspondiente; sobre este último sostiene, por un lado, que la Constitución Política del Estado es clara cuando señala que quien tiene la facultad exclusiva de ejercitar la acción judicial en temas penales y por delitos de persecución pública es el Ministerio Público. Por lo que, será su decisión motivada de no formalizar una denuncia penal ante el juez penal y archivar una denuncia de parte, por las razones establecidas en la normatividad penal, la que acredite que es inútil ejercer la acción judicial, y no la decisión de la Policía Nacional del Perú, pues esta no tiene la titularidad de ejercitar la acción penal.

6.2. En principio, corresponde considerar que uno de los pilares de la actividad recaudadora del Estado se sustenta en el principio constitucional

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

denominado "deber de contribuir", estipulado en el artículo 38 de la Constitución Política del Perú, el cual precisa que: "Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación". Sobre el particular el fundamento jurídico N.º 156 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 000050-2004-AI/TC, indica que:

En efecto, es preciso dejar a un lado la errónea tesis conforme a la cual la Administración Pública se encuentra vinculada a la ley o a las normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad. El artículo 38 de la Constitución es meridianamente claro al señalar que todos los peruanos (la Administración incluida desde luego) tienen el deber de respetarla y defenderla.

6.3. La norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sobre la interpretación de las disposiciones tributarias, refiere lo siguiente¹²:

Para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, mediante la interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

6.4. Al respecto, el artículo 37 (inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y modificatorias, establece:

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

¹² Norma VIII: Interpretación de normas tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1121, publicado el 18 de julio de 2012

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: [...] d. Intereses de endeudamientos para el desarrollo de proyectos de infraestructura pública, servicios públicos, servicios vinculados a estos, investigación aplicada y/o innovación tecnológica, bajo la modalidad de Proyectos en Activos en el marco del Decreto Legislativo N° 1224, “Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos” y las normas que lo modifiquen o sustituyan, de acuerdo a lo que señale el Reglamento. [...]

La referida norma, advierte que, a efectos de poder deducir las pérdidas generadas por hechos delictuosos cometidos por terceros, el contribuyente deberá cumplir con uno de los siguientes requisitos: i) Pruebe judicialmente el hecho delictuoso o, ii) acredite que resulte inútil ejercer la acción judicial. Como se aprecia, no señala cual es la forma de probar que resulta inútil ejercer la acción judicial, en tanto no señala que sea con disposición de archivo de la Fiscalía o lo sea con los partes policiales.

En consecuencia, es menester dilucidar si para demostrar la inutilidad de ejercer la acción judicial, resulta suficiente presentar los partes policiales de la denuncia de los robos o sustracciones, y que resulta responsabilidad de la policía no remitir sus conclusiones a la fiscalía. O en todo caso, si se requería disposición de la fiscalía que ordene el archivo de la investigación sin formular denuncia.

6.5. Esta Sala Suprema considera que para establecer el sentido de la norma, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. Así refiere el título preliminar del TUO del Código Tributario:

*Norma VIII: Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.
En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas*

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Teniendo en cuenta las posiciones en debate, no resulta suficiente utilizar el método de interpretación literal, por ello pasaremos a utilizar el método de interpretación sistemática considerando que resulta ser el idóneo en este caso; en tanto queremos extraer del texto de la norma cuya infracción se invoca, un enunciado cuyo sentido se encuentre acorde con el contenido general del ordenamiento jurídico al que pertenece. Pues, interpretarla de manera aislada, sólo con los términos que expresa, con articulación sintáctica, puede llevar a conclusiones inexactas o contrarias a su verdadera intención; ya que el artículo normativo a analizar forma parte de un todo, y no puede tener un significado distinto de las demás, sino que sobre todo debe ser racional, coherente y objetivo.

Siguiendo la Tesis de Tarello y Guastini, las normas no son sino el resultado interpretación de leyes o disposiciones normativas¹³.

Señala Guastini¹⁴ al respecto:

Podemos llamar “disposición” a todo enunciado perteneciente a una fuente del derecho y reservar el nombre de “norma para designar el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación. En este sentido, la disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa y la norma su resultado (...) La norma es una disposición interpretada (...)”.

En consecuencia, corresponde realizar una interpretación sistemática de las normas; y para ello es necesario acudir primero, por jerarquía normativa, a la Constitución Política del Estado.

¹³ Esta idea es asumida por el Tribunal Constitucional en la STC. N. 010-2002-AI/TC

¹⁴ GUASTINI, Riccardo *Estudios sobre la interpretación jurídica*. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. 1999. P. 11

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

6.6. Al respecto, debemos comenzar señalando que la Constitución Política del Perú, ha delimitado la titularidad de la acción penal, señalando que el:

Artículo 159.- Atribuciones del Ministerio Público

Corresponde al Ministerio Público:

1. Promover de oficio, o a petición de parte, la acción judicial en defensa de la legalidad y de los intereses públicos tutelados por el derecho.

[...]

4. Conducir desde su inicio la investigación del delito. Con tal propósito, la Policía Nacional está obligada a cumplir los mandatos del Ministerio Público en el ámbito de su función.

5. Ejercitar la acción penal de oficio o a petición de parte.

6. Emitir dictamen previo a las resoluciones judiciales en los casos que la ley contempla.

[...]

Del texto de nuestra carta fundamental, se aprecia que el titular de la acción penal, es el fiscal, quien actúa de oficio o a petición de parte. Es así, que interpretando la norma desde la Constitución Política del Estado, tenemos que para que ocurra el primer requisito, “probar judicialmente el hecho delictuoso”. En consecuencia, para el segundo supuesto “que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente”, el fiscal como titular de la acción penal, es el legitimado y a quien le corresponde señalar la imposibilidad o la inutilidad de ejercitar la acción judicial ante el juez penal, al ser la única forma de ejercitar la acción judicial penal.

6.7. En el caso concreto, pese a que los robos sufridos por la empresa ahora demandante ascendían a S/ 929 214.54, (novecientos veintinueve mil doscientos catorce soles 54/100 soles) la misma se limitó a presentar denuncias policiales y se conformó con que la investigación concluyera por un archivo policial, sin haber acreditado que requirió a la policía el pase de la investigación a la fiscalía y más aún, no ejerció su derecho a formular denuncia de parte ante la fiscalía, como le permite la Constitución Política del Estado, que hubiera sido lo racional, al mantener

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

la empresa una pérdida constante de envases y cajas plásticas producto de actos ilícitos. Esta negligencia o poca diligencia por parte de la demandante, no puede generar que se beneficie con deducción de gastos por pérdidas extraordinarias, que no han sido acreditadas de manera correcta. Cierto es, que al analizar esta norma y aplicarla caso por caso, la disposición de archivo de denuncia o investigación por parte de la fiscalía, no sea la única prueba idónea para acreditar el requisito de inutilidad de ejercer la acción judicial, pero sí la principal, y cuando no exista, se deberá analizar la actuación diligente del administrado, que denote su interés y esfuerzo en que se logre identificar a los responsables de los robos o pérdidas, para hacerse acreedor del beneficio tributario; lo contrario incentiva a no tomar medidas legales necesarias ni el cuidado correspondiente para demostrar sus pérdidas, en espera del beneficio de deducción.

6.8. Finalmente, la responsabilidad de la policía respecto al cumplimiento de sus obligaciones no desobliga a los administrados a utilizar los mecanismos legales permitidos para que logre la persecución del delito cometido en su agravio. Se debe señalar también, que a la fecha de los hechos se encontraba vigente el Código de Procedimientos Penales en la ciudad de Lima, según el cual, la policía al tomar conocimiento de un hecho criminal realizaba las investigaciones haciendo una serie de diligencias que la conllevaban a fundamentar sus hipótesis, análisis y conclusiones, a través de las cuales, determinaba al presunto responsable de un delito, así también en mérito de las pruebas obtenidas en la investigación elaboraba un atestado policial remitiéndolo al Ministerio Público. Sin embargo, si las conclusiones eran que el presunto autor no era responsable o que el delito no se encontraba debidamente

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

acreditado, entonces no se emitía un atestado policial sino un parte policial y se comunicaba al fiscal. Ello no fue exigido por la empresa, en tanto no lo ha manifestado como argumento de defensa.

6.9. En consecuencia, la interpretación correcta del artículo 37 (inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta consiste en que, para demostrar la inutilidad de ejercer la acción judicial, la prueba principal, lo constituye la declaración de inutilidad efectuada por el fiscal como titular de la acción penal por mandato constitucional. Así, un parte policial que dispone el archivo de la investigación, por sí sólo no cumple con la idoneidad para demostrar esa inutilidad, salvo que vaya acompañado de pruebas adicionales que demuestren el esfuerzo del administrado en utilizar las acciones legales que le permite la Constitución Política del Estado y las normas de desarrollo constitucional para lograr identificar a presuntos responsables de los actos ilícitos cometidos en su agravio, que le hayan causado tal perjuicio que merezca la deducción de gastos por pérdidas extraordinarias. Por lo que corresponde declarar **fundado**, en este extremo, el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, atendiendo a los argumentos del recurso.

DECISIÓN:

Por estas consideraciones, declararon **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, mediante escrito del diez de enero de dos mil diecinueve (fojas mil noventa a mil ciento diez). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4359-2019
LIMA

número cuarenta y cinco, del tres de diciembre de dos mil dieciocho (fojas mil diecisiete a mil treinta y tres), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, actuando en sede de instancia, **CONFIRMARON** la sentencia contenida en la resolución número treinta y cinco, del diez de enero de dos mil dieciocho (fojas setecientos noventa y ocho a ochocientos veinticuatro), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Asimismo, declararon **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto 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 once de enero de dos mil diecinueve (fojas mil ciento doce a mil ciento veinte). Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*, conforme a ley, en los seguidos por San Ignacio S.A. en Liquidación contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

SS. SS.

YAYA ZUMAETA

GONZÁLEZ AGUILAR

BUSTAMANTE ZEGARRA

DÁVILA BRONCANO