

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Sentencia de Casación No. 7686-
2023-LIMA: La deducibilidad de los gastos por concepto de
indemnización pactada vía transacción extrajudicial

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

Diego Rodrigo Palomino Camargo

ASESOR:

Stephanie Alexa Adriazola Burga


Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, ADRIAZOLA BURGA, STEPHANIE ALEXA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre la Sentencia de la Casación No. 7686-2023-LIMA: La deducibilidad de los gastos por concepto de indemnización pactada vía transacción extrajudicial**", del autor(a) PALOMINO CAMARGO, DIEGO RODRIGO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 33%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 21/07/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y 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, 22 de julio del 2025

ADRIAZOLA BURGA, STEPHANIE ALEXA	
DNI: 45008773	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-4655-8512	

RESUMEN

Por medio del presente informe jurídico, se analiza el tratamiento tributario de los gastos por concepto de indemnización pactada vía transacción extrajudicial acorde al artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Para ello, se revisará la controversia contenida en la Sentencia de Casación No. 7686-2023-Lima acerca del reparo por la deducción de gastos por concepto de indemnización, al no cumplir con el principio de causalidad debido a que no resultan gastos con la finalidad de producir o mantener la fuente generadora de renta, además de provenir de un actuar negligente por parte del administrado. Este proceso fue iniciado en sede judicial por la Superintendencia de Administración Tributaria – SUNAT mediante demanda contenciosa administrativa contra la RTF No.11166-8-2017, que revocó el reparo formulado.

En base a esta situación, el informe jurídico se centrará en desarrollar, la naturaleza jurídica de las indemnizaciones y qué implica que se encuentren pactadas en una transacción extrajudicial, el tratamiento aplicable al principio de causalidad comprendido desde una manera amplia a partir del cual se analiza cada caso en concreto a fin de evaluar la necesidad que un gasto bajo los criterios de normalidad, razonabilidad y general, ya que bajo esta evaluación se verifica que dicho gasto ya sea de manera directa o indirecta, genere renta o permita mantener la fuente productora de renta, y, por último, determinar que supone la existencia de riesgos en el desarrollo de una actividad empresarial.

Palabras clave

Deducibilidad, principio de causalidad, indemnización, actividad empresarial, riesgo.

ABSTRACT

This legal report analyzes the tax treatment of the expenses for indemnification agreed by means of out-of-court settlement in accordance with article 37 of the Income Tax Law.

For this purpose, we will review the controversy contained in Cassation Rule No. 7686-2023-Lima regarding the objection for the deduction of indemnity, since they do not comply with the principle of causality because they are not expenses with the purpose of producing or maintaining the income generating source, in addition to coming from a negligent act on the part of the taxpayer. This process was initiated in court by the Superintendency of Tax Administration - SUNAT through administrative contentious lawsuit against RTC No.11166-8-2017, which revoked the repair formulated.

Based on this situation, the legal report will focus on developing, the legal nature of the indemnities and what it implies that they are agreed in an extrajudicial transaction, the treatment applicable to the principle of causality understood from a broad manner from which each specific case is analyzed in order to assess the need for an expense under the criteria of normality, reasonableness and general, since under this evaluation it is verified that such expense either directly or indirectly, generates income or allows maintaining the income producing source, and, finally, to determine that it implies the existence of risks in the development of a business activity, and, finally, to determine that it implies the existence of risks in the development of a business activity.

Keywords

Deductibility, principle of causality, indemnity, business activity, risk.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	5
I. INTRODUCCIÓN	6
I.1. Justificación de la elección de la resolución	6
I.2. Presentación del caso y del análisis	7
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	8
II.1. Antecedentes	8
II.2. Hechos relevantes del caso	9
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS ..	13
III.1. Problema principal	13
III.2. Problemas secundarios	13
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	13
IV.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	13
IV.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución	14
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	14
V.1. PRIMER PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO	14
V.1.1. Naturaleza jurídica de la indemnización	15
V.1.2. Diferencia con el concepto de penalidad	16
V.1.3. Transacción extrajudicial	17
V.1.4. Aplicación de la respuesta del primer problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No.7686-2023/Lima.....	19
V.2. SEGUNDO PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO	20
V.2.1. Principio de causalidad.....	20
V.2.2. Aplicación de la respuesta del segundo problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No.7686-2023-Lima.....	26
V.3. TERCER PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO	27
V.3.1. Definición de riesgo	28
V.3.2. El riesgo empresarial según la ISO 31000	29
V.3.3. Pronunciamientos sobre las indemnizaciones y figuras similares	30
V.3.3.1. Informes SUNAT	31
V.3.3.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal	31
V.3.3.3. Corte Suprema	32
V.3.4. Aplicación de la respuesta del tercer problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No.7686-2023/Lima.....	34

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	35
BIBLIOGRAFÍA	36
ANEXOS	41



PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	04850-2018-0-1801-JR-CA-18 Sentencia de Casación No. 7686-2023/Lima
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Áreas del derecho: 1)Tributario , 2) Civil
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	RTF 11166-8-2017, Resolución No.12, Resolución No.31 y Sentencia de Casación No. 7686-2023/Lima, Casación 8407-2013/Lima
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT
DEMANDADO/DENUNCIADO	MEF(Tribunal Fiscal), NESTLÉ PERÚ S.A.
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Corte Suprema de Justicia de la República – Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria
TERCEROS	CORLAC S.A. , EMSA
OTROS	-

I. INTRODUCCIÓN

I.1. Justificación de la elección de la resolución

Actualmente, no existe una decisión única acerca de la deducibilidad en los gastos por indemnizaciones vía transacción extrajudicial al no cumplir con el principio de causalidad, esto en la medida que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema han determinado diferentes posiciones que no permiten generar una seguridad jurídica frente a los contribuyentes y no conocer con certeza cuál es el tratamiento correspondiente a este tipo de gastos.

A partir de dicha situación, el presente informe abordará la problemática jurídica de la causalidad de los gastos por indemnizaciones vía transacción extrajudicial, acorde a lo regulado en el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta a fin de su deducción. En ese sentido, con el motivo de analizar la presente problemática, realicé la elección de la Sentencia de Casación No. 7686-2023/Lima, ya que versa sobre un caso en el cual presenta dicha controversia.

Desde mi punto de vista, la complejidad del caso materia de Casación No. 7686-2023/Lima resulta en determinar si los gastos incurridos en indemnizaciones vía transacción extrajudicial solo tienen la finalidad de satisfacer una obligación de pago generada cuando existe un accionar negligente por parte de una empresa o si también se deberá tomar en cuenta las motivaciones empresariales, además de los riesgos que impulsaron a desembolsar dichos gastos a fin de mantener la fuente de renta o generar renta de manera indirecta.

Por último, la razón personal que tuve para escoger esta Sentencia de Casación es para proponer una solución jurídica a la problemática planteada e identificar los casos en que un contribuyente pueda deducir estos gastos al ser necesarios para el mantenimiento de la fuente de renta y ser potenciales para producir renta en el futuro.

I.2. Presentación del caso y del análisis

Mediante la Sentencia de Casación No. 7686-2023/Lima, la Corte Suprema resuelve la controversia iniciada en el proceso contencioso administrativo por la demandante, SUNAT, contra los demandados, NESTLÉ S.A. (La Compañía) y el Tribunal Fiscal, respecto al reparo por las indemnizaciones acordadas mediante transacción extrajudicial.

En la presente instancia de Casación, recurso interpuesto por La Compañía, la controversia se centró en resolver si los gastos por indemnizaciones acordadas mediante transacción extrajudicial cumplen o no con el principio de causalidad acorde al artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Bajo dicho contexto, por medio del presente informe jurídico, se pretende determinar si los gastos correspondientes a las indemnizaciones acordadas por transacciones judiciales cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por tanto, a fin de desarrollar el problema, se tratarán los siguientes puntos:

- i) Definir cuál es la naturaleza jurídica de las indemnizaciones y la implicancia que se encuentren estipulados en una transacción extrajudicial
- ii) El tipo de interpretación que se debe seguir al analizar el principio de causalidad y
- iii) Determinar cuál es la incidencia tributaria, respecto del cumplimiento del principio de causalidad, que supone que en el desarrollo normal de las actividades de una empresa se originen riesgos propios.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

II.1. Antecedentes

Mediante Carta de Presentación No. 06001121640-01/SUNAT y Requerimiento No.01210600004040, SUNAT inició un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta de enero a diciembre 2005, por el cual determinó el reparo por la deducción de la indemnización que NESTLÉ PERÚ S.A, en adelante la Compañía, reconoció a favor de CORLAC por la suma de S/10´628,378.

En consecuencia, la SUNAT emitió la R.D No.012-003-0016859 y la R.M No. 012-002-0014683, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, respectivamente.

Por tal motivo, la Compañía interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones anteriormente citadas, el cual fue resuelto mediante R.I No. 01501400008855 con fecha 30 de diciembre de 2009, donde la SUNAT lo infundado.

En esa línea, la Compañía interpuso recurso de apelación contra la R.I No. 01501400008855, el cual se resolvió a través de la RTF No. 11166-8-2017 de fecha 15 de diciembre de 2017 con lo siguiente:

- (i) Revocar la R.I No. 01501400008855 con fecha 30 de diciembre de 2009, en el extremo del reparo a la indemnización que la Compañía reconoció a favor de CORLAC.
- (ii) Revocar la Resolución de Intendencia No. 01501400008855 en el extremo del reparo por provisión de cuentas de cobranza dudosa.
- (iii) Revocar la Resolución de Intendencia No. 01501400008855 en el extremo de la Resolución de Multa No. 012-00-0014683.

El 07 de mayo de 2018, la SUNAT interpuso demanda contenciosa administrativa contra el Tribunal Fiscal y la Compañía solicitando la nulidad parcial de la

Resolución del Tribunal Fiscal No. 11166-8-2018 respecto de los siguientes reparos: i) reparo a la indemnización que la Compañía reconoció a favor de CORLAC, ii) reparo por provisión de cuentas de cobranza dudosa y iii) el reparo por la Resolución de Multa No. 012-002-0014683.

El 30 de octubre de 2019, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros declaró infundada la demanda. De esta forma, dicho Juzgado señaló que la obligación de pagar una indemnización se generó por las actividades comerciales de la Compañía, por lo cual se acredita que dicho gasto cumplía con el principio de causalidad.

El 14 de noviembre de 2019, la SUNAT interpone recurso de apelación contra la Sentencia de Primera Instancia.

El 01 de enero de 2023, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior, mediante sentencia de vista, confirma la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró infundada la pretensión principal respecto al reparo por provisión de cobranza dudosa y la resolución de multa; sin embargo, la revoca en parte en cuanto declaró infundada la pretensión principal respecto al reparo a la indemnización y reformándola, declara fundada en dicho extremo, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal No. 1116-8-2017.

El 17 de febrero de 2023, la Compañía interpone recurso de Casación contra la Sentencia de Vista.

El 24 de mayo de 2023, la Quinta Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República declaró procedente el recurso de Casación. Sin embargo, el recurso de Casación fue declarado infundado, en consecuencia, no casaron la sentencia de vista.

II.2. Hechos relevantes del caso

Posiciones de las partes en el procedimiento administrativo:

Fundamentos de la SUNAT

La autoridad administrativa sostiene que una indemnización tiene la finalidad de resarcir un daño el cual se derivaba de la inexecución total, parcial, tardía o defectuosa, lo cual en el caso no se presentó, debido a que no se ha acreditó la existencia de un daño causado por la Compañía que pueda justificar el desembolso efectuado. En base a ello, dicha entidad concluye que el gasto no guardaba una relación con la generación de renta gravada.

Fundamentos de la Compañía

La Compañía sostiene que se encontraba en obligación de reparar el daño ocasionado a Corlac al no poder continuar con su actividad comercial, por tanto, la finalidad de la indemnización por transacción extrajudicial era no dar cabida que Corlac pudiera iniciar o promover un litigio futuro.

Fundamentos del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal sostiene que la entrega del certificado con información falsa generó que se le reconozca una indemnización a Corlac. En ese sentido, esta se produjo bajo las relaciones comerciales que mantenían las empresas producto del desarrollo de sus actividades, en consecuencia, el pago por indemnización resulta ser un gasto causal.

Posición del demandante en el proceso judicial

Fundamentos de la demandante (SUNAT)

SUNAT sostiene que en la fiscalización se verificó que la Compañía no demostró que hubiera contraído obligaciones con la empresa CORLAC y que por lo cual se genere una responsabilidad contractual en el pago de indemnizaciones de acuerdo al artículo 1321 del Código Civil.

Asimismo, señala que el gasto por el pago de indemnizaciones no guarda relación con la generación de renta gravada debido a que proviene de una obligación resarcitoria inexistente, la cual no puede ser aceptada al no cumplir con las exigencias del principio de causalidad.

Por último, sostiene que no se ha acreditado que la Compañía haya estado obligado a entregar el certificado de fumigación y, en el supuesto negado de que se hubiera acreditado, ello no lo hace responsable directo del daño patrimonial contra CORLAC, ni tampoco se ha acreditado que la mercadería vendida se encontrara en mal estado ni el tratamiento que se le dio a los productos lácteos.

Fundamentos de la Compañía(Contestación)

La Compañía sostiene que el principio de causalidad debe ser interpretado de forma amplia, que permita deducir gastos que guarden una relación ya sea directa o indirecta con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente. Así, señala que el gasto por indemnización sí cumple con el principio de causalidad, al encontrarse vinculado al desarrollo de las actividades empresariales de la Compañía y debido a que evitó costos y eventuales contingencias que se hubieran generado en caso de iniciar un proceso judicial.

Pronunciamientos judiciales:

Primera Instancia Judicial

El Juzgado considera que existen situaciones fortuitas que acarrearán gastos o desembolsos de dinero para una empresa que constituyen pérdidas extraordinarias para una empresa, por lo cual resultan deducibles para la determinación del impuesto a la renta.

En esa línea, argumenta que los gastos generados por transacciones o por pago de penalidades en el marco de incumplimiento voluntario de contratos celebrados con terceros constituyen desembolsos con el fin de mantener la fuente productora de rentas gravadas, esto debido a que tienen la finalidad de evitar costos que generarían un proceso judicial en el supuesto que la transacción no se hubiera acordado.

Segunda Instancia Judicial

En la segunda instancia, la Sala sostiene que la indemnización por el daño causado no se encuentra en el supuesto del artículo 37 de la LIR, ya que dicha erogación no posee la finalidad de generar o mantener la fuente productora, ya que por el contrario se trata de una obligación proveniente de un daño causado

por lo que admitir su deducción equivale a permitir que quien incumple sus obligaciones contractuales obtenga un beneficio tributario.

Interposición de Recurso de Casación

La Compañía alega que la Sala realizó una interpretación errónea del primer párrafo del artículo 37 de la LIR, debido a que el principio de causalidad debe ser entendido de manera amplia.

En ese sentido, señala que la Sala no consideró que la indemnización se realizó con el fin de salvaguardar la reputación de la empresa, lo que significaba un ahorro y permitía el mantenimiento de la fuente generadora de renta. Asimismo, señala que la Sala no tomó en consideración el principio “de que nadie puede beneficiarse de su propia torpeza”.

STC Casación No. 7886-2023/Lima:

La Corte suprema señala que los montos indemnizatorios son debido a: i) La entrega de un certificado de fumigación suscrita por una persona que no fue indicada en dicho documento y ii) La adquisición de leche en polvo e ideal La Cremosita en mal estado por Corlac.

En relación con la indemnización por la entrega de certificados de fumigación, señala que es responsabilidad de cada empresa actuar con la debida diligencia en las actividades empresariales que realiza, lo que no sucedió, además indica que la actividad comercial de la Compañía no comprendía la entrega de certificados de fumigación. Por tanto, el gasto no guarda relación con la producción de renta ni mantenimiento de la fuente, sino que tiene como finalidad satisfacer una obligación de pago generada por el daño emergente ocasionado como consecuencia del actuar negligente de La Compañía y que las entregas de los certificados no formaban parte su actividad comercial.

En relación con la indemnización por la adquisición de leche en mal estado, se señala que ese gasto no tenía como finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por el daño ocasionado por el actuar negligente de La Compañía, no existiendo así un nexo de causalidad.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

III.1. Problema principal

¿Las indemnizaciones acordadas por empresas mediante transacciones extrajudiciales cumplen con el principio de causalidad acorde al artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta a fin de reconocer su deducibilidad?

III.2. Problemas secundarios

¿Cuál es la naturaleza jurídica de una indemnización y que implica que se encuentre contenida en una transacción extrajudicial?

¿El principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse de manera restrictiva o amplia?

¿Cuál es la incidencia tributaria que supone la existencia de riesgos en el desarrollo de una actividad empresarial para efectos de la causalidad de un gasto?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

IV.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

En mi posición, las indemnizaciones acordadas mediante transacción extrajudicial cumplen con el principio de causalidad debido a que provienen de un incumplimiento contractual, además son necesarios para mantener la fuente de generadora de renta, así como permitir generar renta en el futuro y por último al provenir de riesgos inherentes propios de la actividad comercial que realiza una empresa.

Con respecto a la naturaleza de la indemnización, esta es principio cumple una función resarcitoria de los daños ocasionado, asimismo la transacción extrajudicial implica que los intervinientes lleguen a un acuerdo a través de concesiones recíprocas para así evitar un litigio. Así, la indemnización al

encontrarse en una transacción extrajudicial resulta en una obligación contractual

En relación a la interpretación de la causalidad, esta debe entenderse a partir de una interpretación en un sentido amplio, lo que implica que se podrán admitir erogaciones que se consideran necesarias para generar o mantener la fuente de renta en el ejercicio de la actividad empresarial, siempre y cuando cumplan con los criterios de normalidad y razonabilidad.

Por último, la incidencia de riesgos en el desarrollo de una actividad empresarial implica que las empresas tengan que efectuar desembolsos necesarios a fin de mitigarlos para el mantenimiento de la fuente de renta, cumpliéndose de esa manera con el principio de causalidad.

IV.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución

Me encuentro en desacuerdo con la posición sostenida por la Corte Suprema en la Casación No. 7686-2023 debido a que considero que la verdadera finalidad de realizar la indemnización mediante transacción extrajudicial no fue satisfacer una obligación de pago generada por el daño emergente, sino poder salvaguardar la fuente de ingresos, esto es poder haber evitado el perjuicio de la imagen de la empresa, así como la generación de costos por demandas judiciales y daños en la imagen de la empresa, entre otros, lo que permite mantener la fuente de renta, así como poder generar renta futura al poder sostener relaciones comerciales. Además, considero que, para la evaluación del principio de causalidad, la Corte Suprema no debió tomar en consideración el criterio de negligencia para evaluar dicho gasto, ya que no es un requisito establecido en el artículo 37 de la LIR.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

V.1. PRIMER PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO

¿Cuál es la naturaleza jurídica de las indemnizaciones y que implica que se encuentren contenidas en una transacción extrajudicial?

V.1.1. Naturaleza jurídica de la indemnización

La indemnización es una figura jurídica prevista en el derecho civil como una consecuencia jurídica proveniente del incumplimiento de una obligación, en otras palabras, que ante este incumplimiento quedará sujeto a una responsabilidad civil. En ese sentido, a partir de lo señalado en el artículo 1321 del Código Civil Peruano en el Título IX – Inejecución de obligaciones, aquel que no cumpla una obligación por haber actuado con dolo, culpa grave o culpa leve, deberá responder mediante el pago de una indemnización por el daño o perjuicio causado a la otra parte.

Asimismo, el citado dispositivo legal señala que el resarcimiento, proveniente de un incumplimiento total o parcial de una obligación, implica un daño emergente como el de lucro cesante, siempre que estos sean una consecuencia inmediata y directa de la inejecución.

Ahora, a fin de poder determinar la naturaleza jurídica de una indemnización resulta indispensable incurrir en la doctrina nacional. En palabras de Osterling (2010) una indemnización cumple un efecto resarcitorio en la medida que se repara un daño o perjuicio ocasionado mediante la entrega de una suma de dinero.

Agrega, Fernández (2019) que la indemnización corresponde a una obligación que funciona como una deuda de valor que deberá ser proporcional al daño que se ocasiona por la inejecución de una obligación.

Por último, de acuerdo a Cabanellas (1996) “la expresión indemnización se utiliza para la reparación por equivalente, generalmente a través de una compensación económica” (como se citó en Ágreda, 2019, p. 168).

De las citas antes expuestas, podemos inferir que la figura de la indemnización cumple un efecto resarcitorio, la cual se logra a partir de la entrega de una suma de dinero, la cual deberá ser equivalente al daño que se ocasiona por el incumplimiento de una obligación.

V.1.2. Diferencia con el concepto de penalidad

Al igual que la indemnización, la figura de la “penalidad” o “cláusula penal” no se encuentra desarrollado por la LIR ni su reglamento, por lo que resulta conveniente remitirnos al Código Civil para poder comprender dicha figura e identificar las diferencias respectivas con una indemnización.

Una aproximación de este concepto, se encuentra contemplado en el artículo 1341 de dicho dispositivo civil:

“El pacto por el que se acuerda que, en caso de incumplimiento, uno de los contratantes queda obligado al pago de una penalidad, tiene el efecto de limitar el resarcimiento a esta prestación y a que se devuelva la contraprestación (...)”

De lo anterior, podemos entender que una de las principales características de una penalidad o cláusula penal es que esta deba estar pactada necesariamente en un contrato, en ese sentido, no podrá entenderse como un elemento implícito a un contrato, ya que en esta figura se anticipa las consecuencias económicas de un incumplimiento.

Otra aproximación del concepto de esta figura es la esbozada por la autora Kemelmajer (1981), al señalar que una penalidad es aquel negocio jurídico o adicionado a un contrato principal, mediante el cual una persona se compromete a realizar un pago de indemnización en caso de no cumplir con obligaciones, ya sea tardía o incorrectamente, a fin de asegurar que dichas obligaciones se cumplan correctamente (citado en Espinoza, 2014, pág. 222)

Otra característica que podemos identificar es que la penalidad permite pactar voluntariamente una indemnización sin tener que probar los daños que ocasionan dicho incumplimiento.

Ahora, con respecto a las funciones que cumple la penalidad, resulta importante solo mencionar la función indemnizatoria para fines del presente trabajo de investigación, con el motivo de identificar la diferencia con la figura jurídica de indemnización.

Así, en palabras de Torres (2016), la función indemnizatoria de la penalidad implica una forma de compensación, al ser acordada por las partes previamente, con el fin de cubrir los daños que pudieran ocasionarse por el incumplimiento del acreedor” (citado en Carrillo, 2019,36).

De lo anterior, podemos notar que el pago de una penalidad supone el daño cuantificado por anticipado por lo que a través de esta se busca tutelar es el incumplimiento de las obligaciones.

De lo expuesto, podemos identificar que la figura de la indemnización es distinta a la de una penalidad en el sentido que: i) Una indemnización podrá entenderse como implícita en un contrato, mientras que una penalidad deberá encontrarse pactada expresamente en este; ii) En una indemnización lo que se busca tutelar es compensar el daño causado, mientras que una penalidad lo que busca es tutelar el incumplimiento de una obligación; iii) En una indemnización la cuantía debe determinarse; en cambio en una penalidad la cuantía ya se encuentra determinada mediante ella.

A partir de lo anterior, podemos verificar que en el caso concreto, la figura analizada es la indemnización debido a que se produjo un daño a CORLAC en la medida que fue sancionado e inhabilitado de participar en el programa del Vaso de Leche, la cual se encontraba implícita en las relaciones comerciales que mantenía la Compañía con CORLAC, ya que como hemos identificado, no será necesario que una indemnización se encuentre pactada expresamente en un contrato, ya que esta solo es una característica de una penalidad.

V.1.3. Transacción extrajudicial

En principio, la transacción por sí misma, resulta una figura del ámbito civil que se encuentra regulado en el Título VII del Código Civil. Así, del artículo 1302 del mencionado dispositivo legal se puede inferir que una transacción posee 4 características fundamentales: 1) Existen concesiones recíprocas por ambas partes al decidir un asunto litigioso, 2) Se busca evitar un futuro litigio; 3) Las concesiones recíprocas permiten crear, regular, modificar o extinguir relaciones diversas y 4) tendrá el valor de cosa juzgada.

Ahora, de acuerdo a Osterling y Castillo, la figura de la transacción puede ser definida de la siguiente manera: “Es un contrato cuya finalidad es resolver un conflicto por las propias partes mediante concesiones recíprocas” (1997, p.394).

Asimismo, en relación a la transacción, Borda (1982) opina que es un acto a partir del cual, las partes realizan sacrificios económicos con el fin de extinguir relaciones jurídicas (citado en Tello, 2014, p.30).

Del mismo modo, Rodríguez (2011) ha señalado que dicha figura supone un acto jurídico bilateral y consensual en el que destacan concesiones recíprocas de las partes que conforman la relación, para así producir efectos jurídicos, entre ellos, la resolución de un asunto controvertido. (como se citó en Prieto, 2019, p. 6).

Por último, conviene citar la Resolución del Tribunal Fiscal No. 07270-9-2021, la cual expone las características que deberá contener una transacción extrajudicial a partir de la interpretación de los artículos 1302, 1303 y 1304 del Código Civil, esto es lo siguiente:

RTF 07270-9-2021:

“Por la transacción, las partes, habiéndose concesiones recíprocas, deciden sobre un asunto dudoso o litigioso, evitando así el pleito que podría promoverse o finalizando el ya inicia y que este tiene el valor de cosa juzgada”.

“Asimismo, dicha transacción debe contener la renuncia de las partes a cualquier acción que tenga una contra otra sobre el objeto de dicha transacción y que la transacción debe hacerse por escrito bajo sanción de nulidad o por petición al juez”.

De lo antes señalado, se comprende que la naturaleza de una transacción es poder evitar que surja un conflicto o resolver un asunto dudoso y que esto se dará siempre y cuando los intervinientes decidan realizar concesiones recíprocas, estas entendidas como un sacrificio económico de las partes y que, por último, la decisión tendrá el valor de cosa juzgada.

Ahora bien, la figura de la transacción como ya hemos señalado cumple la función de poder poner fin a una controversia, en ese sentido esta se podrá lograr

ya sea por vía judicial o extrajudicial, para el caso que nos ocupa será extrajudicial.

Que la señalada transacción se realice por la vía extrajudicial supone que las partes lo realicen de forma privada sin tener que recurrir a instancias judiciales en donde se necesite la presencia de jueces.

En ese sentido, la transacción extrajudicial de acuerdo a Villanueva (2019) permite que los conflictos puedan solucionarse con celeridad, lo cual contribuye a reducir las consecuencias adversas de una controversia y, a su vez, representa una mayor opción económica para las partes que lo acuerdan.

Por tanto, la transacción extrajudicial supone una alternativa legal a fin de evitar un proceso judicial, así como de costos futuros y que se podrá incurrir en ella cuando existan concesiones recíprocas por las partes que la firman a fin de extinguir relaciones jurídicas.

V.1.4. Aplicación de la respuesta del primer problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No.7686-2023/Lima

En el Fundamento 4.11, la Suprema señala que la indemnización tuvo como finalidad satisfacer una obligación de pago generada por el daño emergente por el actuar negligente de la Compañía.

En ese sentido, la Suprema solo se limita a señalar dicha postura sin haber realizado un análisis en específico de la indemnización y que esta se encuentre inmersa en una transacción extrajudicial.

Así, la Sala debió tomar en cuenta primero el contexto en que se produjo la indemnización. En ese sentido, es importante precisar que la indemnización asumida por la Compañía no se encontraba prevista en el contrato original con Corlac, sino que esta solo señalaba las obligaciones que debía cumplir la Compañía a fin de que Corlac pueda participar en el Programa de Vaso de Leche, entre ellas podemos apreciar lo siguiente: i) La entrega de los productos lácteos en buen estado ; y ii) Proveer los certificados de fumigación del local en el cual se almacenaba o destinaba como sede la entrega de leche.

De lo anterior, la Compañía incumplió con ambas obligaciones, de la primera por entregar leche la Cremosita en mal estado y la segunda por entregar un certificado de fumigación falso, el cual fue firmado por un ingeniero que no correspondía. En esa línea, producto de ello, Corlac fue sancionada con inhabilitación para contratar con el Estado, la cual se desprende de la Resolución No. 708/2005/RC-SU del 22 de julio del 2005, en consecuencia, la Compañía debía realizar las indemnizaciones correspondientes por el daño emergente ocasionado.

Además, debido a que la indemnización no se encontraba implícita en el contrato entre las partes, acordaron una transacción extrajudicial. Por tanto, para el caso presente debe considerarse que la indemnización obtuvo su origen en una transacción extrajudicial, derivada de un incumplimiento contractual por la Compañía, el cual se encuentra vinculado directamente con la actividad empresarial que realizaba y no de un hecho ajeno a ella.

En conclusión, en el presente caso existía una obligación de indemnizar por parte de la Compañía derivado del incumplimiento de una obligación con la empresa Corlac, la cual fue reconocida y formalizada mediante un acuerdo de transacción extrajudicial que posee valor de cosa juzgada, esto es un carácter definitivo e inimpugnable.

V.2. SEGUNDO PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO

¿El principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse de manera restrictiva o amplia?

V.2.1. Principio de causalidad

En el contexto tributario, los gastos que efectúan los contribuyentes representan los desembolsos que se deben restar de los ingresos brutos para determinar una base imponible, a partir del cual se permite el cálculo del Impuesto a la Renta.

Por ello, la normativa tributaria, en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF, establece como uno

de los requisitos para poder deducir dichos gastos es cumplir con el principio de causalidad.

De una lectura de la normativa del artículo 37° de la LIR, podemos inferir que los gastos que sean necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta podrán ser deducibles siempre y cuando no estén expresamente prohibidos por ley, esto último es la lista taxativa expuesta en el artículo 44 de la LIR.

El principio de causalidad se encuentra enmarcado en la expresión de necesidad. En ese sentido, de acuerdo a Walker: “la causalidad tributaria se refiere a la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente” (2013, p. 102).

En palabras de Picón, la causalidad debe ser entendida de la siguiente forma: “Relación existente un hecho (gasto) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas o mantenimiento de fuente)” (2021, p. 23)

Asimismo, según Carillo, el principio de causalidad implica que: “Los gastos realizados por las empresas deben ser necesarios para el desarrollo de la actividad económica que realizan, permitir su permanencia en el mercado y para la posibilidad de generar ingresos futuros(..)” (2025, p. 16).

Ante ello, también es importante mencionar que, para la aplicación del principio de causalidad, de acuerdo a Belaunde (2014) se deberá tomar en consideración, las circunstancias y el contexto bajo el cual cada contribuyente desarrolla su actividad empresarial.

De las citas antes expuestas, para el cumplimiento del principio de causalidad, los gastos deben ser necesarios y analizados en cada caso en particular. En ese sentido, en los gastos de empresas puede entenderse como necesarios a aquellos que les permitan continuar con sus operaciones, posicionarse en el mercado o generar ingresos futuros.

Al respecto, la jurisprudencia en el ámbito del Tribunal Fiscal también ha destacado la característica de analizar el principio de causalidad en cada caso concreto y evaluando el contexto operacional en que se presenta dicho gasto.

Así en el caso de la Resolución No. 06552-4-2019, se señaló que de acuerdo a los criterios de las RTFS 08278-4-2012 y 06072-5-2003, el principio de causalidad debe analizarse para cada caso en concreto considerando criterios como el razonabilidad y proporcionalidad, de acuerdo a las operaciones que realiza cada contribuyente.

En esa línea, conviene traer a colación la Resolución No.11284-8-2015 en el cual el Tribunal Fiscal analiza el contexto bajo el cual el contribuyente realizó un determinado gasto, para concluir que cumplía con el principio de causalidad, utilizando además para su análisis la razonabilidad y proporcionalidad.

En dicho caso, podemos visualizar que el Tribunal Fiscal aplica el principio de causalidad en un caso concreto al analizar que los gastos por investigación de mercado de un producto con nombre “peto bismol”, se encuentran relacionados con la actividad que realiza el contribuyente, esto es venta al por mayor y menor de productos de cabello y que a pesar de no generar renta, este gasto es potencial para producir ingresos.

En esa línea, el principio de causalidad se interpreta de una manera amplia y no restringida, ya que permite reconocer como gastos aquellos que a pesar de no generar renta sean potenciales de producirla, además de los que se encuentren relacionados al mantenimiento de la fuente.

Lo anterior, se encuentra respaldado por las Resoluciones No. 01275-2-2004, 09013-3-2007, 16591-3-2010, entre otras, a partir del cual se ha repetido el criterio de considerar que la relación de necesidad que implica que el principio de causalidad, en nuestro ordenamiento, se debe de entender de una manera amplia, por lo que supone que se puedan considerar erogaciones o gastos que no necesariamente guardan relación de forma directa con la actividad de un contribuyente.

De esta forma, el principio de causalidad debe interpretarse de forma amplia por lo que cada gasto deberá evaluarse de manera integral por lo que al tener la finalidad de ya sea generar rentas, tener la condición de ser potencial para generar renta o para el mantenimiento de la fuente se cumplirá con dicho principio.

Una vez delimitado este tema es importante señalar que el párrafo final del artículo 37° de la LIR agrega que para el cumplimiento del principio de causalidad se deberá tomar como parámetros adicionales para el análisis de la necesidad a la normalidad, razonabilidad y generalidad.

De la misma forma, la Décima Octava Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR, señala que, para el análisis del criterio de necesidad para producir o mantener la fuente deberá tomarse en cuenta los criterios antes mencionados.

En los siguientes párrafos se desarrollará brevemente dichos criterios complementarios para evaluar la necesidad de un gasto y de esta forma cumplir con el principio de causalidad.

- **Criterio de normalidad**

El criterio de normalidad se cumple siempre y cuando el gasto se relacione con la actividad económica que realice un contribuyente, en otras palabras, que sea acorde al giro del negocio realizado. Este criterio se ha podido desprender de diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, como es el caso de la RTF 12352-3-2014, en la cual la controversia era si las donaciones formaban parte del negocio que realizaba el contribuyente, así el Tribunal Fiscal determinó que sí formaban parte, esto debido a que dichas materias estaban incluidas dentro del Plan de Responsabilidad de la empresa, por lo cual, las donaciones permitían que las operaciones de la empresa se continuaran realizando.

Así, podemos observar que para que un gasto cumpla con el criterio de normalidad debe encontrarse relacionado o formar parte del giro del negocio de una empresa.

Otra Resolución en la que podemos ver una explicación del criterio de normalidad es la RTF No.04509-3-2021. En este caso se determinó que el criterio de la normalidad no debe entenderse de una manera limitada solo a los gastos frecuentes relacionados al giro del negocio de una empresa, sino también a aquellos, que, a pesar de no ser recurrentes, se encuentran justificados al encontrarse relacionado ya sea directa o indirectamente a producir beneficios en la empresa.

- **Criterio de razonabilidad**

El criterio de razonabilidad es de carácter cuantitativo por lo que para su análisis se deberá tomar en cuenta los gastos que se pretenden deducir con los ingresos que reconoce un contribuyente, en otras palabras, que resulten proporcionales entre sí. Esta característica la podemos identificar a través de la Resolución 5525-4-2008, la cual establece lo siguiente:

*“(..). De acuerdo a lo señalado por el artículo 37° de la LIR, **los gastos tienen que cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con el ingreso del contribuyente(..)**” (Resaltado y subrayado nuestro)*

Aunado a lo anterior, es importante apreciar que el criterio de razonabilidad se encuentra relacionado al principio de proporcionalidad, esto lo podemos verificar en la RTF 4212-1-2007. En este caso, el Tribunal señaló que, para medir la razonabilidad de un gasto, esto es de las gratificaciones extraordinarias, este debería encontrarse acorde a los ingresos que presenta un contribuyente en el ejercicio fiscalizado.

De ambas Resoluciones, podemos comprender que el criterio de razonabilidad supone un enfoque cuantitativo, a partir del cual se podrán deducir gastos que guarden proporción a los ingresos que presenta un contribuyente.

De lo expuesto, para determinar que un gasto es deducible, deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual incluye el criterio de necesidad, razonabilidad y normalidad de los gastos, y verificar que los gastos no se encuentren expresamente prohibidos en el artículo 44° de la LIR. Es importante recalcar que también existe el criterio de fehaciencia, que se encuentra relacionado a los medios probatorios que presenta un contribuyente; sin embargo, para fines de la investigación no fueron parte del análisis.

- **¿La negligencia es un criterio aplicable?**

Como hemos señalado previamente, para el reconocimiento de la deducibilidad de un gasto de acuerdo al artículo 37° de la LIR, un concepto tiene que cumplir con el principio de causalidad y no encontrarse en algún supuesto contenido en el artículo 44 de la LIR.

Además, del análisis del último párrafo del artículo 37° del cuerpo normativo antes señalado, así como de la jurisprudencia emitida por el órgano resolutor en sede administrativa, se desprende que, para acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, resulta relevante la observación de los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

De esta forma, no se identifica que el análisis de la negligencia sea un criterio aplicable para evaluar la causalidad de un gasto a fin de que esta sea deducible.

La idea antes señalada se encuentra respaldada por la autora Gálvez (2025) al indicar que los elementos del dolo o de la culpa si bien permiten identificar la responsabilidad de una empresa en un incumplimiento contractual, no son requisitos exigidos por la LIR para la restricción de la deducción de un gasto que se configura como causal.

En esa línea, Sotil y Donayre (2019) han señalado que para la aplicación del principio de causalidad no se debe tomar en cuenta un comportamiento voluntario o doloso en un incumplimiento contractual, sino que este debe ser medido a través de que un gasto resulte eficiente bajo una perspectiva económica – financiera que permita comprobar si un gasto produce renta, genere un ahorro o implique una medida para poder evitar pérdidas futuras.

Por último, Bravo (2025) comparte la idea de que para el análisis del principio de causalidad no se debe tomar en cuenta si un contribuyente actuó ya sea de una manera diligente o no, ya que lo busca reflejar dicho principio es evaluar la capacidad económica reflejada entre los ingresos y gastos al constituir un subprincipio de la capacidad contributiva.

Por tanto, para la evaluación del principio de causalidad a fin de poder señalar que un gasto es deducible, no se deberá considerar el criterio de la negligencia, ya que no forma parte de los requisitos exigidos para poder deducir un gasto en

base al artículo 37° de la LIR ni es considerado un criterio contenido en el principio de causalidad.

V.2.2. Aplicación de la respuesta del segundo problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No.7686-2023/Lima

En el caso que nos antecede, la Corte Suprema no ha tomado en cuenta que, de acuerdo a una interpretación amplia del principio de causalidad será posible reconocer gastos que generen renta directa o indirectamente atendiendo el contexto bajo el cual una Compañía realiza su actividad empresarial, asimismo la necesidad de este gasto se evalúa tomando en consideración los criterios de normalidad y razonabilidad.

En esa línea, la Corte solo se ha limitado a señalar que la indemnización en el presente caso solo ha cumplido con la finalidad de poder satisfacer un daño emergente, que no provino de la actividad comercial de la Compañía.

Así, la Suprema debió interpretar que el gasto por indemnización realizado por la Compañía no solo tenía la finalidad de resarcir un daño, sino que de acuerdo al principio de causalidad era necesario para mantener la fuente de renta, lo que permitía que pueda seguir generando renta en el futuro.

Lo anterior es debido a que, si no se realizaba el pago de dicho concepto, suponía que la imagen de la Compañía hubiera estado comprometida al poder sufrir una demanda por incumplir un acuerdo de transacción extrajudicial, que como hemos señalado posee valor de cosa juzgada. En esa línea, la afectación de la imagen de la Compañía hubiera conllevado a perder relaciones comerciales con otras empresas e inversionistas, por lo que en el futuro la Compañía no hubiera podido seguir generando renta, lo que se relaciona con la generación de renta indirectamente.

Además, el pago era necesario a fin de poder salvaguardar la relación comercial que mantenía con la empresa Corlac, ya que de no haberlo realizado hubiera perdido una fuente de ingresos importante para la Compañía, ya que como hemos señalado en los hechos del caso, la Compañía y Corlac han mantenido

relaciones comerciales de proveedor- cliente. Bajo esa perspectiva, el pago de indemnización ha contribuido a preservar esta fuente de ingresos.

Aunado a lo anterior, el pago de la indemnización ha permitido un mayor ahorro para la Compañía en la medida que ha evitado en incurrir en mayores costos que lo hubiera supuesto el inicio de un proceso judicial, esto es gastos legales, pagos de tasas judiciales, entre otros.

Ahora, en relación a los criterios de normalidad y razonabilidad, estos se cumplen en presente caso. Primero, por el criterio de normalidad, que hace alusión a que un gasto será necesario cuando se relaciona con el giro del negocio o que a pesar de no ser habituales encuentran su justificación al encontrarse relacionado a la generación directa o indirecta de beneficios, este se cumple en el presente caso, ya que la indemnización resulta de un riesgo propio de la actividad empresarial que realiza la Compañía, esto es la distribución y comercialización de productos lácteos. Segundo, teniendo en cuenta que el criterio de razonabilidad es cuantitativo y depende de los ingresos de un contribuyente y en el presente caso no se tiene la certeza o documentación de los ingresos completos de la Compañía, considero que la cuantía de la indemnización resulta razonable al ser calculado mediante el análisis realizado por la firma Deloitte Touche Tohmatsu sobre el valor económico estimado de Corlac al 31 de diciembre de 2005 el cual se encontraba en el parámetro de los S/10'628 378.00.

Por último, resulta incorrecto que la Suprema haya alegado la negligencia por parte de la Compañía para evaluar la causalidad de un gasto a fin de que esta sea deducible, ya que este no configura un requisito de la deducibilidad ni forma parte del principio de causalidad de acuerdo al artículo 37° de la LIR.

V.3. TERCER PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO

¿Cuál es la incidencia tributaria que supone la existencia de riesgos en el desarrollo de una actividad empresarial para efectos de la causalidad de un gasto?

V.3.1. Definición de riesgo

En principio, el concepto de riesgo es una figura jurídica que ha sido estudiada por el Derecho Civil a través de la teoría del riesgo. Esta teoría de acuerdo a Zusman (1980) tiene la finalidad de solucionar el problema de la correspondencia de las obligaciones surgidas dentro de un contexto contractual, las cuales podrán ser de naturaleza de dar, de hacer y no hacer, cuando una de ellas no pueda ser cumplida por causas ajenas a las partes.

De dicha definición, se comprende que básicamente la teoría de riesgos permite determinar las consecuencias que deberá asumir una parte dentro de un contexto contractual, cuando una de las obligaciones no pueda ser cumplida por una causa ajena o imputable a las partes.

Para fines de la presente investigación, una definición del riesgo a través de esta teoría no permite conocer cómo se relaciona con la generación o mantenimiento de renta en un contexto del desarrollo de una actividad empresarial. En ese sentido, resulta conveniente definir el riesgo a través de cuál es su finalidad.

En ese sentido, es importante notar que una empresa se constituye con la finalidad de generar rentas; sin embargo, en el transcurso del desarrollo de sus operaciones o actividades se pueden presentar distintos problemas o también catalogados como riesgos que podrán mitigar la generación de rentas, por lo que las empresas deberán gestionarlos a fin de seguir produciendo ingresos.

Así, de acuerdo a Mejía (2006) el riesgo es definido como aquella posibilidad de que ocurra un evento ya sea interno o externo con la capacidad de poder afectar el desarrollo de una empresa, generando así pérdidas que mitiguen la capacidad de una empresa para lograr los objetivos para lo cual fue creada (como se citó en Vega, 2021, p.18).

Asimismo, otra definición de riesgo es la expuesta por Lizarzaburu (2012) el cual considera lo considera como la incertidumbre vinculada a la posibilidad de que los resultados obtenidos por una compañía no coincidan con los objetivos esperados o los establecidos previamente.

A partir de dichas de dichas definiciones, podemos apreciar que los riesgos implican las diversas circunstancias que se pueden presentar en el desarrollo de una actividad empresarial, lo cual puede suponer obtención de resultados distintos a los ya planificados por una empresa, entre ellos pérdidas.

En esa línea, podemos apreciar que el tema de riesgos es una categoría presente en el desarrollo de una actividad empresarial, ya que puede generar consecuencias negativas que obstruyan la generación de ingresos, para lo cual principalmente fue creado una determinada empresa.

Es así que podemos identificar la vinculación entre el riesgo y rentabilidad al igual que la sostenibilidad de la empresa. Esta idea es compartida por Ramos (1999) y Cabeza & Torra (2007) al señalar que el riesgo es inherente a una actividad empresarial y representa una circunstancia con la posibilidad de ocasionar un evento dañino. (como se citó en Porras, 2022, p.11).

En base a lo desarrollado con respecto a las características del riesgo, podemos señalar que se encuentra ligado al principio de causalidad, ya que en caso de que un riesgo inherente a una actividad que realiza una empresa se materialice en un daño, implicará que dicha empresa realice necesariamente diversos gastos a fin de poder mitigar los daños ocasionados y evitar que estos impacten en la generación de rentas futuras por parte de la empresa.

V.3.2. El riesgo empresarial según la ISO 31000

A fin de brindar un concepto de riesgo empresarial al no encontrarse regulado en nuestro sistema jurídico, resulta conveniente esbozar una definición a partir de la Organización Internacional de Normalización 31000 Gestión de Riesgos – Directrices (en adelante ISO 31000), que, si bien no resultan vinculantes en nuestro ordenamiento jurídico, nos permite obtener un concepto de riesgo a partir de un parámetro internacional y poder dotarlo de contenido en un contexto tributario empresarial que es materia de la investigación.

En línea de lo anterior, es importante señalar que recurrir a dichas normas internacionales responde a una necesidad de poder interpretar el concepto de riesgo tomando en consideración que la sociedad se encuentra en constantes

cambios sociales y no adoptar un concepto uniforme, sino uno dinámico al contexto actual de la sociedad, el cual no puede ser una materia ajena al Derecho.

Esta idea se encuentra apoyada por Durand (2015) al señalar que el Derecho es el canalizador de los problemas que posee una sociedad, además que existe una idea de ciudadanía en el que se considera a un ciudadano como creador de normas jurídicas ya sea directa o indirectamente.

De esta forma, como hemos venido señalado si bien recurrir a las normas ISO no resulta vinculante en nuestro ordenamiento jurídico, esta nos permite tener una concepción vigente del concepto de riesgo acorde a los cambios sociales que se presentan en una sociedad y más aun teniendo en consideración el contexto empresarial para el desarrollo de distintas actividades.

De la revisión de la normativa internacional ISO 31000, se puede concebir al riesgo como una incertidumbre sobre los objetivos previstos, lo que puede provocar efectos ya sea positivos o negativos(ISO,2018), para fines de esta investigación se considerará el efecto negativo que producen estos riesgos como sería la potencialidad de provocar un daño.

Aunado a ello, ISO 31000 señala que para poder evaluar un riesgo en un contexto empresarial se deberá tomar en cuenta diversos elementos, entre ellos los siguientes: i) Si el riesgo se encuentra asociado a la actividad principal que realiza una empresa, ii) El riesgo debe ser de carácter complejo para lo cual las empresas deberán adoptar decisiones estratégicas al encontrarse en condiciones de incertidumbre, iii) El riesgo podrá materializarse causando un efecto negativo; iv) El riesgo impide o posterga el logro de objetivos previstos.(ISO,2018)

De esta forma, tomando en cuenta dichos elementos, se podrá identificar si en el caso materia investigación las indemnizaciones fueron producto de los riesgos empresariales del negocio que mantenía la Compañía para así evaluar la causalidad de dicho gasto.

V.3.3. Pronunciamientos sobre las indemnizaciones y figuras similares

V.3.3.1. Informes SUNAT

La autoridad administrativa ha mantenido una dualidad de criterio ya que en determinados casos ha considerado a la indemnización como causal, mientras que en otros lo ha considerado como un gasto liberal, que fueron llevados a una demanda contenciosa administrativa en sede judicial.

Un ejemplo de la deducibilidad en una figura similar a la indemnización, la encontramos en los Informes No.091-2003-SUNAT/2B0000 y 308-2005-SUNAT/2B0000, mediante los cuales se ha señalado que la deducibilidad de una penalidad contractual aplica cuando la erogación es un gasto relacionado a la producción y mantención de la renta, en el marco de contratos que establecen dicha penalidad.

V.3.3.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal

Resulta oportuno esbozar diferentes Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca de la deducibilidad de las indemnizaciones y que en determinados casos se encuentre pactada en una transacción extrajudicial.

Primero, en la RTF 22217-11-2012, el pago de indemnización por daños y perjuicios realizado por la contribuyente provino de las actividades comerciales que realizaba, en ese sentido en el caso presente la recurrente había contactado con Construcciones Civiles y Portuarios; sin embargo, por razones comerciales, entendido también como un riesgo para el contribuyente, no realizó los trabajos de construcción, en consecuencia, la obligación de resarcir el daño guardaba relación con la generación de renta cumpliendo así el principio de causalidad.

Otro caso en la jurisprudencia en el cual se analiza la indemnización contenida en una transacción extrajudicial lo podemos apreciar en la Resolución No. 9376-1-2023. En este caso, podemos apreciar que la recurrente al incumplir una obligación contractual, sufría el riesgo de que su cliente iniciara un litigio por la indemnización que le debía pagar, por lo que los gastos incurridos en la transacción extrajudicial en forma de

indemnización tuvieron la motivación empresarial de mantener la fuente de renta, ya que de no incurrir en ello suponía un perjuicio económico al tener un impacto en futuros proyectos, cumpliendo así el principio de causalidad en el caso concreto.

Adicionalmente, otro caso en el que podemos apreciar es que el Tribunal Fiscal ha permitido deducir este tipo de gastos es en la Resolución No. 07844-3-2012, el cual el Tribunal Fiscal estableció que las pérdidas también podrán ser gastos deducibles, estas en la medida que fueron del devenir de las relaciones comerciales que mantiene el contribuyente y que además estas se volvieron obligatorias al haberse determinado en un laudo arbitral, por lo que resultaban ser gastos causales y, por lo tanto, deducibles.

Por último, resulta importante destacar también el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en la RTF 13373-4-2009 el cual señalaba que una indemnización cumple con el principio de causalidad en caso los riesgos resultaran normales para la actividad generadora de renta que realizaba el contribuyente, en ese sentido, debía analizarse la naturaleza de las operaciones.

V.3.3.3. Corte Suprema

En instancia judicial, podemos apreciar que la Corte Suprema ha aceptado como deducibles a las indemnizaciones en determinados casos, al igual que a la figura jurídica de la penalidad. A continuación, expondremos dichos casos:

Por ejemplo, en la Casación No. 36244-2022/Lima, la Corte Suprema interpretó que la indemnización en el caso concreto no tenía la naturaleza de obligación que surge por un incumplimiento contractual por culpa del obligado, que haya sido determinada judicialmente o a través de un laudo, ya que se trataba de un pago tardío de una obligación contractual que en caso de haber sido pagado oportunamente no habría sido materia de reparo, por tanto, se concluyó que es deducible al cumplir con el criterio de causalidad.

Otro caso en una figura similar a la indemnización como es la penalidad, la Corte Suprema ha determinado que podrá ser causal siempre y cuando se acredite el pacto de una penalidad. Así en la Casación No. 8327-2015/Lima, la Suprema señaló que el administrado debía cumplir con la presentación de toda la documentación que permitiera concluir que la penalidad formó parte de un contrato para que este gasto sea causal. para que este gasto sea causal y, en consecuencia, deducible. En ese sentido, en este caso en concreto no se alegó que el pago implicaba avalar la conducta de quien incumple un contrato para obtener beneficios tributarios, ya que como hemos señalado en caso el administrado hubiera probado con la documentación correspondiente que la penalidad formaba parte del contrato, el gasto por penalidad hubiera sido deducible.

Por último, en un reciente pronunciamiento de la Suprema a través de la Casación No.29406-2023/Lima ha señalado que para el análisis de la deducibilidad de un gasto proveniente de una cláusula indemnizatoria se deberá cumplir con el principio de causalidad y si responde a criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad. Veamos.

Casación N°29406-2023-Lima

“El incumplimiento del Contrato por parte de YPF Perú S.A no resulta inherente al negocio y las indemnizaciones no cumplen con el principio de causalidad con el hecho generador de renta, lo que implica que no pueda ser deducible, al provenir de actos antijurídicos”

De lo citado, podemos apreciar que la Suprema también tiende a señalar que las indemnizaciones no resultan causales al no generar renta, además agrega que no podrá ser deducible debido a que la indemnización proviene de un acto antijurídico, esto es el incumplimiento de una obligación comprendida en un contrato. En esa línea, en la actualidad la Corte ha mantenido en señalar que las indemnizaciones por daños resultan gastos liberales y que estos no podrán ser deducibles al provenir de un acto antijurídico, este último comparte el criterio de la Casación No.8407-2013-Lima, el cual señala “que nadie puede beneficiarse de su propia negligencia para obtener un beneficio tributario”

V.3.4. Aplicación de la respuesta del tercer problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No.7686-2023/Lima

Los riesgos son conceptos inherentes al desarrollo de una actividad empresarial en el sentido que se relacionan con la rentabilidad y sostenibilidad de una empresa, conceptos que se relacionan con el principio de causalidad.

En ese sentido, una característica de los riesgos es que se pueden materializar en un daño, obstaculizando así el objetivo de las empresas para los cuales fueron creadas, esto es generar rentas.

Por ello, teniendo en cuenta que los conceptos de indemnizaciones provinieron de los riesgos empresariales propios de la actividad económica que realizaba la Compañía, esto es la producción y venta de alimentos y bebidas, para el caso concreto leche. En esa línea, los productos deben ser entregados y comercializados respetando los estándares de calidad, lo que implica que; por ejemplo, se tengan que realizar necesariamente dentro del centro de producción las respectivas fumigaciones para asegurar que el producto se ha desarrollado en las condiciones respectivas.

Sin embargo, como ha sucedido en el caso, existen riesgos inherentes al propio negocio como es el caso que los certificados de fumigación que deban entregarse a la Compañía no hayan sido firmados por las personas respectivas, lo que ocasionó un daño a un cliente (CORLAC), que solicitaba este tipo de documentación para poder aplicar al programa de Vaso de Leche, por lo que el riesgo se materializó en un daño.

Al haberse materializado un daño producto de la actividad comercial que se realizaba, era necesario que la Compañía realice gastos necesarios por concepto de indemnización, ya que en caso de no realizarlos la reputación de la empresa se estaría perjudicando notablemente en el mercado, afectando de esta manera la generación de rentas futuras, al igual de ser un gasto necesario para el sostenimiento de la empresa.

Es por ello que la alternativa jurídica para poder solventar este gasto fue a través de la transacción extrajudicial que pudo evitar que se genere un proceso judicial que afectara la reputación de la Compañía.

Por tanto, la Corte Suprema debió tomar en cuenta en su análisis no solo la producción de un daño, sino que este se originó en los riesgos inherentes a la actividad principal que realizaba la Compañía al ser un distribuidor y vendedor de productos lácteos.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- Las indemnizaciones poseen una naturaleza resarcitoria con la entrega de una suma de dinero equivalente al daño ocasionado por el incumplimiento de una obligación.
- Una indemnización forma parte de una obligación contractual al estar contenido en una transacción extrajudicial, la cual se origina en un incumplimiento de contrato previo.
- El principio de causalidad debe interpretarse de manera amplia a fin de permitir gastos que a pesar de no generar rentas sean potenciales para producirla y deberá ser evaluado cada caso en concreto.
- El principio de causalidad debe aplicarse con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.
- Las indemnizaciones pagadas por la Compañía constituyen gastos causales, ya que son necesarios para mantener la fuente de renta, así como generar rentas gravadas de forma potencial.
- La Corte suprema no debe evaluar el criterio de negligencia para evaluar la causalidad de un gasto y con ello su deducibilidad, ya que no forma parte de los requisitos establecidos en el artículo 37° de la LIR.

- Existe una vinculación entre el riesgo y la rentabilidad por lo que el gasto de indemnización resulta normal en la actividad empresarial que realiza la Compañía.
- La indemnización contenida en la transacción extrajudicial cumple con el principio de causalidad al responder una obligación contractual vinculada con el negocio, permite mantener la fuente generadora de renta, así como ser potencial a generar renta futura y debido a que proviene de los riesgos propios de la actividad comercial que realiza, por tanto, son deducibles.
- Como primera recomendación, considero que los contribuyentes deberán contar con diversa documentación que permita acreditar la causalidad de los gastos por indemnización, entre ellos el contrato en el que surge las obligaciones, un acuerdo de transacción extrajudicial, así como informes y valoraciones que permitan demostrar la importancia de realizar el pago de las indemnizaciones en un marco empresarial.
- Como segunda recomendación, considero que, a fin de frenar el problema de la deducción de las indemnizaciones, debido a la dualidad de criterios que se presenta en sede administrativa y judicial, se implemente una normativa con lineamientos precisos para fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes ante este tipo de eventuales casos.

BIBLIOGRAFÍA

- Agreda, J. (2019). Algunas consideraciones sobre la responsabilidad del empleador ante daños causados al trabajador. *THEMIS Revista de Derecho*, (75), 165-186. Recuperado a partir de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/21985/21391>
- Belaunde, W. (2014). Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos Tributarios a considerar. *Derecho & Sociedad*, (43), 15-27. Recuperado a partir de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/12553/13111/0>

- Bravo, J. (2025). Las penalidades contractuales y el principio de causalidad: Ser o no ser. *Jorge Bravo Cucci*. <https://www.jorgebravocucci.pe/las-penalidades-contractuales-y-el-principio-de-causalidad-ser-o-no-ser/>
- Carillo, M. (2025). El principio de causalidad en la deducción de los gastos empresariales. *Revista Digital Peru Contable*, 15-25. Recuperado a partir de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2025/05/10/el-principio-de-causalidad-en-la-deducccion-de-los-gastos-empresariales-2/>
- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (2025). Casación 29406-2023, Lima. Jueza Suprema Delgado Aybar. Recuperado a partir de <https://aplicativo.pj.gob.pe/cejsupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EDaM0kb8YlpK+8nKpC9XdR0jAomiY1M7AXGwekhos/6BYI255RtjWy5VVViEyh2RTJ+vIXG/Y8zuXvbnCrAPcqhPwK5M+vdcJpJbDvmSW4YS0e2YfA4Uyk2ldz56V+Tov3o7QKlRXdFXxbkflFnVC2SBdV/OaCYw2UnpVg9ZAMI+hsN1VE4NlghwbQ5gQXvH8qRgBa0/MtWDdf9r+Ro2FeRwTHNvpxlGkjrXGbRDBXfgtKRnmC2vdKgpBYqGvW25EVMJIU/t/8iQ6FGWB5SRxEBwpT/TipqGISv7GMGJSWvaXEiaevjklD5IOIU5Wy5mHg=>
- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (2023). Casación 36244-2022, Lima. Jueza Suprema Delgado Aybar. Recuperado a partir de <https://www.confiep.org.pe/wp-content/uploads/2023/12/Casacion-36244-2022.pdf>
- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. (2015). Casación 8327-2015, Lima. Juez Supremo Bustamante Zegarra. Recuperado a partir de <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2024/02/Casacion-8327-2015-Lima-LPDerecho.pdf>
- Durand, L. (2015). La transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la conceptualización del Derecho Tributario". *Ius et Veritas*, número 50, pp. 174-203. Recuperado a partir de <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/7d94241c-0c1d-407a-b741-2f1255997a25/content>

- Espinoza, J. (2014). La cláusula penal. *THEMIS Revista de Derecho*, (66), 221-243. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/12698/13251>
- Fernández, G. (2019). *Introducción a la responsabilidad civil: Lecciones universitarias (1ª ed.)*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. Recuperado a partir de: <https://hdl.handle.net/20.500.14657/170701>
- Gálvez, A. (2025). *Análisis de la deducibilidad de las penalidades por incumplimiento contractual* [Trabajo de suficiencia profesional para optar el título profesional de abogado, Universidad Pacífico]. Recuperado a partir de <https://repositorio.up.edu.pe/backend/api/core/bitstreams/72b2da20-758b-4c6a-8d30-20ab53526896/content>
- ISO. (Febrero de 2018). ISO 31000: 2018 Gestión de Riesgos- Directrices. Suiza.
- Lizarzaburu, E., Berggrun, L., & Quispe, J.(2012). Gestión de Riesgos financieros. Experiencia en un banco latinoamericano. *Estudios Gerenciales*, 28(125), 96-103. Recuperado a partir de <https://www.redalyc.org/pdf/212/21226279011.pdf>
- Osterling, F.(s.f). *Indemnización por daño moral*. Congreso de la República del Perú. Recuperado a partir de: [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/08E88F46569252E005257E82007BF4E8/\\$FILE/Indemnizaci%C3%B3n_por_Da%C3%B1o_Moral.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/08E88F46569252E005257E82007BF4E8/$FILE/Indemnizaci%C3%B3n_por_Da%C3%B1o_Moral.pdf)
- Osterling Parodi, F., & Castillo Freyre, M. (1997). La Transacción. *Derecho PUCP*, (51), 387-461. Recuperado a partir de : <https://doi.org/10.18800/derechopucp.199701.015>
- Picón, J. (2021). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT, o lo perdí yo...* Dogma Ediciones.
- Prieto, M. (2019). *¿Una resolución homologatoria realizada por un juez en base a la existencia de una transacción o conciliación en el contexto de un proceso judicial es equiparable a la minuta que se firma en una transacción extrajudicial o en una conciliación extrajudicial?* [Trabajo

académico para optar por el título de Segunda Especialidad en Derecho Procesal, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Recuperado a partir de: <http://hdl.handle.net/20.500.12404/16258>

Porras, N. (2022). *El riesgo legal y cómo afrontarlo en la empresa: Propuesta de un modelo de gestión*. [Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUCP. Recuperado a partir de <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/a1f87a88-a7f6-4d10-94b1-01e37fe3bac7/content>

Rodríguez, D. (2018). *Las indemnizaciones por responsabilidad civil contractual y su deducibilidad como gasto*. Trabajo de investigación para optar el grado académico de magíster en derecho de la empresa. PUCP. Recuperado a partir de: <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/e0ea496f-f8a1-4711-94a3-0a404d9dc476/content>

Sotil, S. y Donayre, J. (2019). *La deducción para fines del Impuesto a la Renta de las penalidades originadas en incumplimientos voluntarios* [Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional de la universidad de Lima. Recuperado a partir de: <https://hdl.handle.net/20.500.12724/11369>

Tello, F. (2014). Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad? *Derecho & Sociedad*, (43),29-36. Recuperado a partir de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12554>

Tribunal Fiscal. (2007). *Resolución 00261-1-2007 del 16 de enero de 2007*. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_00261.pdf

- Tribunal Fiscal. (2008). *Resolución 05525-4-2008 del 25 de abril de 2008*. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_05525.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012). *Resolución 07844-3-2012 del 22 de mayo de 2012*. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/3/2012_3_07844.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012). *Resolución 22217-2-2012 del 27 de diciembre de 2012*. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/11/2012_11_22217.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014). *Resolución 12352-3-2014 del 15 de octubre de 2014*. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/3/2014_3_12352.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015). *Resolución 11284-8-2015 del 18 de noviembre de 2015*. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_11284.pdf
- Tribunal Fiscal. (2023). *Resolución 9376-1-2023 del 10 de noviembre de 2023*. Lima. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2023/1/2023_1_09376.pdf
- Vega, W. (2021). *La gestión de riesgos ambientales en actividades empresariales manufactureras, a través de un enfoque de compliance: Una aproximación* [Trabajo de investigación para optar el grado académico de magíster en derecho de la empresa con mención en gestión empresarial, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUCP. Recuperado a partir de <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/d4327616-c1e4-4d5b-9d20-a109c99beb0f/content>

Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *THEMIS Revista De Derecho*, (64), 101-111. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575>

Zusman, S. (1980). La teoría del riesgo. *Derecho PUCP*, (34), 77-114. Recuperado a partir de <https://doi.org/10.18800/derechopucp.198001.004>

ANEXOS



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

TEMA: DEDUCIBILIDAD DEL PAGO DE INDEMNIZACIONES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA

SUMILLA: Los gastos realizados por el pago de indemnizaciones a favor de la empresa Corlac S.A. no cumplen con el principio de causalidad, ya que no guardan relación en estricto con los términos contemplados en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dichos pagos no tienen por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por el daño ocasionado a la empresa Corlac S.A. por la negligencia propia de la empresa contribuyente. No se advierte, por tanto, nexo de causalidad entre el gasto realizado y la producción de renta y/o mantenimiento de la fuente.

PALABRAS CLAVE: principio de causalidad, indemnización y deducción de gasto

Lima, diecisiete de agosto de dos mil veintitrés

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

VISTOS

La causa número siete mil seiscientos ochenta y seis guion dos mil veintitrés, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Cabello Matamala, Pereira Alagón, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

I. ASUNTO:

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el abogado de la codemandada **Nestlé Perú Sociedad Anónima**, con fecha

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

diecisiete de febrero de dos mil veintitrés (fojas mil ciento setenta y uno del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, del treinta y uno de enero de dos mil veintitrés, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (fojas mil ciento treinta), que revoca en parte la sentencia apelada, emitida mediante resolución número doce, del treinta de octubre de dos mil diecinueve (fojas seiscientos veintiséis), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

I.1. ANTECEDENTES

I.1.1 DEMANDA

El siete de mayo de dos mil dieciocho, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) interpone demanda contencioso administrativa (fojas cincuenta y cinco) contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y la empresa **Nestlé Perú S.A.**, formulando las siguientes pretensiones:

- a) **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11166-8-2017, que revoca la Resolución de Intendencia N.º 0150140008855 en el extremo referido al reparo a la indemnización que Nestlé Perú S.A. reconoció a favor de Corlac, al reparo impugnado a la provisión de cuentas de cobranza dudosa y a la Resolución de Multa N.º 012-002-0014683.
- b) **Pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene a dicho colegiado administrativo emitir nueva resolución y confirmar la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0150140008855 en el extremo referido al reparo a la indemnización que Nestlé Perú S.A. reconoció a favor de

¹ Las fojas en lo sucesivo remiten al expediente judicial electrónico - EJE, salvo indicación distinta.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

Corlac, al reparo impugnado a la provisión de cuentas de cobranza dudosa y a la Resolución de Multa N.º 012-002-0014683.

Fundamentos de la demanda:

Sobre el reparo por indemnización pagada a Corporación de Negocios y Lácteos S.A. - Corlac

- a) Sostiene que en la fiscalización se verificó que la empresa Nestlé Perú S.A. no demostró que hubiera contraído obligaciones con la empresa Corlac, cuyo cumplimiento resulte parcial, tardío o defectuoso y, por ende, genere responsabilidad contractual consistente en el pago de indemnización, conforme a lo establecido en el artículo 1321 del Código Civil.
- b) Señala que no existía obligación contractual alguna de pagar la referida indemnización, esto es, el reparo se sustentó en el contenido total de transacción extrajudicial; por tanto, no se puede afirmar que el gasto incurrido sea necesario para la generación de renta gravada. En consecuencia, el pago de la indemnización ascendente a S/ 10'628,378.00 (diez millones seiscientos veintiocho mil trescientos setenta y ocho soles con cero céntimos) no cumple con el principio de causalidad, recogido en el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c) Sostiene que en la transacción se dejó constancia de que Corlac reconoció la inexistencia de responsabilidad directa por parte de Nestlé Perú S.A., ya que esta empresa fue sorprendida por un tercero que contrató servicios de fumigación para sus instalaciones, es decir, un tercero proporcionó el certificado de fumigación y desratización a la empresa codemandada, por lo cual no existe factor de atribución de responsabilidad que sustente el reconocimiento de la indemnización.
- d) Señala que el gasto efectuado no guarda relación con la generación de renta gravada, puesto que proviene de una obligación resarcitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

inexistente, que no puede ser aceptada al no cumplir con las exigencias del principio de causalidad.

- e) Finalmente, no se ha acreditado que la empresa Nestlé Perú S.A. haya estado obligada a entregar el referido certificado y, en el supuesto negado de que se hubiera acreditado, ello no la hace responsable directo del daño patrimonial contra Corlac. Tampoco se ha acreditado de forma suficiente que la mercadería vendida por la codemandada a Corlac se encontrase en mal estado ni el tratamiento que se les dio a los productos lácteos conforme a las políticas de Nestlé Perú S.A.

I.1.2 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, por sentencia emitida mediante resolución número doce, del treinta de octubre de dos mil diecinueve (fojas seiscientos veintiséis), declara infundada la demanda.

Fundamentos:

- a) Argumenta el Juez que, según el acuerdo descrito en el considerando segundo del testimonio de escritura pública de transacción extrajudicial, la empresa Corlac adquirió de Nestlé Perú S.A. los productos de leche en polvo y leche Ideal La Cremosita que, luego de ser distribuida entre sus clientes, motivaron que estos presentaran quejas por el estado no habitual de dichos productos. A su vez, ello generó que se iniciaran acciones de tipo administrativo y penal contra la referida empresa. Posteriormente, el Tribunal del Consejo Supremo de Adquisiciones y Compras del Estado - Consucode² sancionó a la empresa Corlac con inhabilitación porque esta presentó un certificado de fumigación entregado por la empresa Nestlé Perú S.A., no suscrito por la persona que se indicaba en el documento, según consta en la Resolución N.º 708/2005/.RC-SU. Por la citada

² Actualmente Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado - OSCE.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

sanción, la empresa Corlac se vio impedida de seguir distribuyendo alimentos para entidades del Estado, lo cual le generó un daño emergente de S/ 11'000,000.00 (once millones de soles con cero céntimos). Este monto fue compensado contra el saldo de una deuda que Corlac mantenía con Nestlé Perú S.A.; por eso, mediante transacción extrajudicial, se fijó el pago por concepto de “indemnización por daño emergente” del monto ascendente a S/ 10'628,378.19 (diez millones seiscientos veintiocho mil trescientos setenta y ocho soles con diecinueve céntimos).

- b)** Argumenta el Juez que, de acuerdo al inciso d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, existen situaciones fortuitas que acarrearán gastos o desembolsos de dinero para la empresa, los cuales constituyen pérdidas extraordinarias que califican como gastos deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta. Tales gastos deben cumplir con el principio de causalidad, esto es, deben ser necesarios para producir y mantener la fuente, deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada y deben cumplir con el criterio de razonabilidad —en relación con los ingresos de la contribuyente—. En tal sentido, el pago de resarcimiento por indemnización por incumplimiento contractual debe encontrarse asociado a la asunción de riesgos propios del negocio, para efectos de la deducibilidad del gasto.
- c)** Argumenta que los gastos generados por transacciones o por el pago de penalidades en el marco del incumplimiento voluntario de contratos celebrados con terceros constituyen desembolsos efectuados con la finalidad de mantener la fuente productora de rentas gravadas, puesto que tienen la finalidad de evitar los costos que generaría un proceso judicial en el caso de que tales transacciones y penalidades no se hubieran pactado. Ello genera un ahorro que incide en el mantenimiento de la fuente productora de la empresa
- d)** Finalmente, argumente el Juez que, como la obligación de pagar una indemnización se generó por las actividades comerciales de Nestlé Perú S.A., se acredita que dicho gasto cumple con el principio de causalidad.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

I.1.4 SENTENCIA DE VISTA

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima emite la sentencia de vista con resolución número treinta y uno, del treinta y uno de enero de dos mil veintitrés, que confirma en parte la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró infundada la pretensión principal respecto al reparo por provisión de cobranza dudosa y la resolución de multa; y la revoca en parte en cuanto declaró infundada la pretensión principal respecto al reparo a la indemnización que Nestlé Perú S.A. reconoció a favor de Corlac S.A., y, reformándola, declara fundada la demanda en dicho extremo, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1116-8-2017 en lo concerniente al reparo a la indemnización que Nestlé Perú S.A. reconoció a favor de Corlac S.A. y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014683, vinculada a este reparo, por lo que el Tribunal Fiscal debe expedir nueva resolución.

Fundamentos

- a)** Argumenta la Sala Superior que, del testimonio de escritura pública de transacción extrajudicial, se desprende que la empresa Nestlé Perú S.A. se comprometió al pago de un monto indemnizatorio ascendente a S/ 10'628,378.00 (diez millones seiscientos veintiocho mil trescientos setenta y ocho soles con cero céntimos) —suma que es materia de reparo—, a razón de las negociaciones emprendidas con la empresa Corlac S.A., esto es: **i)** indemnización por la entrega de un certificado de fumigación suscrito por una persona que no fue la indicada en dicho documento; y **ii)** indemnización por la adquisición por parte de Corlac S.A. de leche en polvo y leche Ideal La Cremosita en mal estado.
- b)** Nestlé Perú S.A. entregó a la empresa Corlac S.A. un certificado de fumigación que no estaba suscrito por la persona indicada en tal documento, lo cual generó la inhabilitación de Corlac S.A. para contratar

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

con el Estado. Así, con Resolución N.º 708/2005-TC-SU, emitida por el Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado el veintidós de julio de dos mil cinco, se dispuso en procedimiento administrativo sancionar a Corlac S.A. por responsabilidad en la presentación de documentos falsos y/o declaración jurada con información inexacta en la Licitación Pública N.º 002-2004-CE-MDSA, convocada por la Municipalidad Distrital de Santa Anita, para la “Adquisición de insumos para el Programa Vaso de Leche”.

- c)** Al haberse producido una reiteración por parte de Corlac S.A. en actuaciones que generaron su suspensión para contratar con el Estado, el tribunal mencionado dispuso la inhabilitación definitiva de Corlac S.A. para participar en procesos de selección y contratación con el Estado.
- d)** Argumenta la Sala Superior que, si bien el incumplimiento de un contrato es un riesgo normal en el desarrollo de una actividad generadora de rentas, y cuyo gasto por indemnización puede ser deducido del impuesto a la renta de cada ejercicio gravable, sin embargo, este no encuentra justificación lógica ni jurídica si el incumplimiento ha sido atribuible al propio contribuyente, quien en buena cuenta se estaría beneficiando de su propia negligencia. Así, se celebró con fecha siete de diciembre de dos mil cinco la transacción extrajudicial en la cual Nestlé Perú S.A., contradictoriamente, sostiene carencia de responsabilidad contractual respecto a los hechos descritos, pero otorga a Corlac S.A. una indemnización por concepto de daño emergente por la suma de S/ 10'628,378.10 (diez millones seiscientos veintiocho mil trescientos setenta y ocho soles con diez céntimos).
- e)** En este orden de ideas, la indemnización otorgada por el daño causado no guarda relación en estricto con los términos contemplados en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dicho pago no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por el daño ocasionado respecto a los hechos descritos en los párrafos precedentes. Aceptar lo contrario, implicaría avalar la conducta de quien

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

incumple las prestaciones asumidas contractualmente y se beneficia de ello tributariamente. Por tanto, no se advierte el nexo de causalidad entre el hecho generador de la renta y la obligación de pago determinada en la citada transacción extrajudicial, por lo que el gasto atribuido por indemnización supuestamente pagado a la empresa Corlac S.A. y deducido por la empresa codemandada en el ejercicio dos mil cinco no cumple con el principio de causalidad, tal y acorde lo determinó la administración tributaria en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016859, respecto al reparo en mención, el mismo que se encuentra conforme a derecho.

I.2 RECURSO DE CASACIÓN:

I.2.1 El abogado de la codemandada **Nestlé Perú S.A.**, con fecha diecisiete de febrero de dos mil veintitrés (fojas mil ciento setenta y uno), interpone recurso de casación en que sostiene que en la sentencia de vista se incurrió en las siguientes infracciones normativas procesales y materiales:

a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, y del inciso 6 del artículo 50 del referido Código Procesal Civil, por incurrir en motivación con incongruencia omisiva y motivación aparente.

Alega, que la Sala Superior se equivoca en el orden procesal, e incurre en una motivación incongruente, porque reiteradamente en la sentencia de vista, trata a la empresa como accionante, cuando la empresa es codemandada. Añade que este "equivocado orden procesal" se mantuvo hasta el momento de resolver, lo cual hizo que los jueces presuman, que, al estimarse la demanda, no tendrían obligación de responder sus demás argumentos expuestos, lo que lo dejó en indefensión. Señala que la Sala Superior incurrió en motivación aparente, porque solo se limitó a aplicar el criterio de la Casación N.º 8407-2013, y no analizó, ni menos desvirtuó sus argumentos postulados sobre sus diferencias de la referida casación con el presente caso y consecuente inaplicabilidad. Asimismo, que la deducción de la indemnización en el caso de la Casación N.º 4703-2013-Lima, se sustenta en un laudo arbitral, pero que en el caso en un acuerdo de transacción extrajudicial.

b) Inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú que regula el principio de igualdad y de la Norma III del título preliminar del Código Tributario que reconoce a la jurisprudencia como fuente de derecho.

Sostiene que, en sus escritos de contestación de demanda y absolución de apelación, sustentó las diferencias de la Casación N.º 8407-2013-Lima, con el presente caso. Agrega que, en tal caso, la Sala Superior debía pronunciarse sobre su alegación referido a tales diferencias, pero la referida Sala Superior solo se limitó a aplicar el criterio de la Casación N.º 8407-2013-Lima. Añade que esta Casación esta referida a un incumplimiento

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

contractual imputable a la empresa que dedujo la indemnización; pero que, en el caso concreto, el incumplimiento se origina de un tercero (EMSA), no imputable a Nestle Perú S.A. Aduce que, la Sala Superior para aplicar esta jurisprudencia, debía efectuar un análisis minucioso de sus características particulares y determinantes. Por otro lado, señala que la Sala Superior, validó la postura de la SUNAT pese a que es contraria a sus reiterados informes institucionales, como son el Informe N.º 091-2003-SUNAT/2B0000, Informe N.º 308-2005-SUNAT/2B0000, Informe N.º 051-2011-SUNAT/2B0000, y el Informe N.º 062-2020-SUNAT/7T0000: Dice que tales informes, reconocen que las indemnizaciones son causales y por tanto deducibles, pues están vinculados con la producción y/o el mantenimiento de la fuente.

c) Inaplicación de los numerales 6 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo X del título preliminar del Código Procesal Civil. Alega que la Sala Superior, también vulneró el principio de pluralidad de instancias. Añade que la referida Sala, también le negó su derecho de defensa, porque omite pronunciarse sobre sus argumentos expuestos en la contestación de demanda, la absolución de apelación y no valoró todos los medios probatorios.

Con pretensión revocatoria

d) Interpretación errónea del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y de la Décimo Octava Disposición Transitoria y Final de dicha ley que reconoce el principio de razonabilidad. Alega que el principio de causalidad, tiene características o parámetros, que son: 1) Debe ser interpretado de manera amplia, 2) La causalidad debe ser interpretada en cada caso, de acuerdo al modo de operar de la empresa, 3) El gasto es causal, si genera ingresos o sirve para mantener la fuente productora, 4) El gasto se debe vincular directa o indirectamente, con actividades razonables inherentes del negocio o sus riesgos. Añade que, esto ha sido reconocido por la Corte Suprema en jurisprudencia. Señala que la Sala Superior, no subsumió los hechos en los parámetros del principio de causalidad, ni tuvo en cuenta que, dichos costos eran para salvaguardar la reputación de la empresa, que significan ahorro, y permiten el mantenimiento de la fuente generadora de renta. Indica que tampoco tuvo en cuenta, que de Nestle S.A. contrató a la empresa EMSA, la cual expidió el certificado de fumigación, Luego Nestle S.A. entregó el referido certificado a CORLAC, la cual lo uso en una licitación pública, que le valió su posterior inhabilitación por el Tribunal de Contrataciones del Estado, dado los defectos en éste encontrados. Termina indicando, que este gasto es deducible, porque se generó en el curso de sus actividades, y que está acreditado con los medios probatorios presentados en instancia administrativa.

e) Aplicación indebida de la Norma IX del título preliminar del Código Tributario al aplicar el principio general del derecho referido a que “nadie puede beneficiarse de su propia torpeza” pese a que no se cumplen los presupuestos para su aplicación. Alega que la Sala Superior no analizó los presupuestos del principio de “nadie puede beneficiarse de su propia torpeza”. Precisa que dicho principio, tiene dos aspectos, como son: 1) Comportamiento Negligente, irregular o ilícito del agente, y 2) Que ese mismo sujeto, se beneficie de dicho comportamiento. Añade que EMSA fue quien incurrió en negligencia, no Nestle S.A., porque la primera fue quien emitió el certificado de fumigación. Concluye señalando que no se cumplió con los presupuestos señalados.

f) Inaplicación del artículo principio de seguridad jurídica reconocido implícitamente en la Constitución Política del Perú y de los numerales 1.8 y 1.5 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General y del artículo 94 del Código Tributario. Sostiene que la Sala Superior, válida un pronunciamiento de la SUNAT, que es contradictorio a sus propios criterios vinculantes emitidos por la misma entidad, contenidos en los Informes N.º 091-2003-SUNAT/2B0000, N.º 308-2005-SUNAT/2B0000, N.º 051-2011-SUNAT/2B0000, y N.º 062-2020-SUNAT/7T0000: agrega que, ello vulnera los principios de seguridad jurídica, de predictibilidad o de confianza

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

legítima y de buena fe procedimental, lo que ha reconocido la Corte Suprema en la Casación N.º 3331-2017-Lima, cuando señala que la SUNAT no puede ir en contra de sus propios criterios expuestos en informes vinculantes y obligatorios.

AUTO CALIFICATORIO

Mediante auto calificadorio del veinticuatro de mayo de dos mil veintitrés, la Quinta Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Nestlé Perú Sociedad Anónima, por las causales mencionadas en el acápite anterior.

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO: Delimitación del petitorio

1.1 El tema principal que se trae a casación con relación a las infracciones normativas denunciadas viene a constituir, en control de derecho, establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones de normas procesales y sustantivas mencionadas en el acápite anterior.

1.2 La línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la denuncia procesal examinando si la sentencia impugnada ha infringido el derecho al debido proceso y debida motivación de las resoluciones. En caso resulte amparable, acarrearía la nulidad de la resolución judicial impugnada e impediría, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre la causal de carácter material. En el caso de no amparar la infracción procesal denunciada, se procederá a analizar las infracciones materiales señaladas.

SEGUNDO: Sobre las infracciones normativas de vulneración al debido proceso y debida motivación de resoluciones

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

2.1 El derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales se encuentra reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que establece lo siguiente:

Constitución Política del Perú

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

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

Cabe señalar que este derecho es uno de los derechos que conforman el derecho fundamental al debido proceso³, reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución que establece lo siguiente:

Constitución Política del Perú

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

3. *La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.*

2.2 La debida motivación de las resoluciones también encuentra amparo en los tratados internacionales sobre derechos humanos, incluido como garantía procesal en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; habiendo obtenido interpretación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución), estableciendo que es un derecho que permite verificar la materialización del derecho a ser oído, y que la argumentación de un fallo demuestra que los alegatos y pruebas han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos⁴, y que:

³ *El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es parte del derecho al debido proceso consagrado en el artículo 139 numeral 3 de la Constitución Política del Estado, como uno de los principios y derechos de la función jurisdiccional, el cual exige que en todas las instancias judiciales se cumplan necesariamente todas las garantías, requisitos y normas de orden público que han sido establecidas a fin de generar que todas las personas estén en reales condiciones de poder defender de manera apropiada sus derechos. Así, el debido proceso es una garantía procesal de inexorable cumplimiento en tanto su observancia permite la efectiva protección de otros derechos fundamentales y el acceso a la justicia.*

⁴ *CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Tristán Donoso vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas". Sentencia del veintisiete de enero de dos mil nueve; párrafo 153.*

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

“[...] la motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática [...]”⁵.

2.3 Cabe enfatizar que es obligación de los jueces motivar las resoluciones judiciales, como principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional, encontrándose regulado en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que establece lo siguiente:

Artículo 12.- Motivación de resoluciones

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

2.4 Así como también se encuentra regulado en los incisos 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil, que establece lo siguiente:

Código Procesal Civil

Art. 122.- Las resoluciones contienen:

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

4. *La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente.*

2.5 En esa misma línea, es pertinente anotar que esta Sala Suprema entiende que la idea de motivación no alude a una justificación profusa, abundante o retórica, sino a la exigencia de un mínimo de motivación congruente, en cuya ratio decidendi puedan observarse las razones por las que la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. Así, el Tribunal Constitucional, en los fundamentos nueve y once de la sentencia recaída en el Expediente N.º 02050-2005-HC /TC, caso Walter Lee, ha indicado lo siguiente:

⁵ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Apitz Barbera y otros”. Sentencia del cinco de agosto de dos mil ocho; fundamento 77.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

Sentencia del Tribunal Constitucional: Expediente N.º 02050-2005-HC /TC:

9. *“Uno de los contenidos del derecho al debido proceso es el de obtener una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente planteadas por las partes en cualquier clase de procesos (...).”*

11. *La Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión”.*

2.6 Finalmente, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia** establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII⁶ del Título Preliminar del mismo cuerpo normativo, por el cual el Juez no puede ir más allá del petitorio de la demanda ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados. Asimismo, la Corte Suprema, en la Casación N.º 1099-2017 LIMA, ha señalado con respecto al principio de congruencia, lo siguiente:

Casación N.º 1099-2017 LIMA

“(...) que en toda resolución judicial debe existir: 1) Coherencia entre lo solicitado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitirse, alterarse o excederse dichas peticiones (congruencia externa); y, 2) Armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna); en suma, la congruencia en sede procesal, es el “(...) principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones Judiciales que deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (...) para que exista Identidad Jurídica entre lo resuelto y las pretensiones (...)”.

TERCERO: Análisis de las causales casatorias de naturaleza procesal

3.1 De los fundamentos que sustentan las infracciones normativas denunciadas contenidas en los acápites **a)**, **b)** y **c)**, se advierte que se relacionan entre sí porque cuestionan la vulneración de la debida motivación de las resoluciones judiciales. Por tal motivo, se procederá a analizarlas de forma conjunta.

⁶ **Código Procesal Civil**
Juez y Derecho.-

Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

3.2 La casante, en el argumento del **acápite a)**, sostiene que la Sala Superior incurre en motivación incongruente porque reiteradamente trata a la empresa como accionante, cuando la empresa es codemandada, “equivocado orden procesal” que se mantuvo hasta el momento de resolver, lo cual hizo que los jueces presuman que, al estimarse la demanda, no tendrían obligación de responder sus demás argumentos expuestos, lo que la dejó en indefensión. Señala que la Sala Superior incurrió en motivación aparente, porque solo se limitó a aplicar el criterio de la Casación N.º 8407-2013, sin analizar ni desvirtuar los argumentos postulados sobre las diferencias de la referida casación con el presente caso. Señala que la deducción de la indemnización en el caso de la Casación N.º 4703-2013-Lima se sustenta en un laudo arbitral, y en el presente caso se trata de una transacción extrajudicial.

3.3 La casante, en el argumento del **acápite b)**, sostiene que en sus escritos de contestación de demanda y absolución de apelación, sustentó las diferencias de la Casación N.º 8407-2013-Lima con el presente caso, y que la Sala Superior debió pronunciarse sobre su alegación referida a tales diferencias; sin embargo, el colegiado superior solo se limitó a aplicar el criterio de la Casación N.º 8407-2013-Lima, que está referida a un incumplimiento contractual imputable a la empresa que dedujo la indemnización y, en el caso concreto, el incumplimiento se origina por un tercero (EMSA) y no es imputable a Nestlé Perú S.A., por lo que la Sala Superior debió efectuar un análisis minucioso de sus características particulares y determinantes.

3.4 La casante, en el argumento del **acápite c)**, sostiene que la Sala Superior también vulneró el principio de pluralidad de instancias, pues le negó su derecho de defensa al omitir pronunciarse sobre los argumentos expuestos en la contestación de demanda y la absolución de apelación, y no valoró todos los medios probatorios.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

3.5 A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede con citar los dispositivos legales cuyas infracciones se denuncia:

Constitución Política del Perú

Derechos fundamentales de la persona

Artículo 2.- *Toda persona tiene derecho:*

2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.

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

[...]

3. *La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional*

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

6. *La pluralidad de la instancia.*

[...]

14. *El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso.*

[...].

Código Procesal Civil

Título preliminar

Juez y Derecho

Artículo VII.- *El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.*

[...]

Principio de Doble instancia.-

Artículo X.- *El proceso tiene dos instancias, salvo disposición legal distinta.*

Deberes.-

Artículo 50.- *Son deberes de los Jueces en el proceso:*

[...]

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

Código Tributario

Norma III: Fuentes del Derecho Tributario

- a) *Las disposiciones constitucionales;*
- b) *Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;*
- c) *Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*
- d) *Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;*
- e) *Los decretos supremos y las normas reglamentarias;*
- f) *La jurisprudencia;*
- g) *Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,*
- h) *La doctrina jurídica.*

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

3.6 Para establecer si la sentencia de vista ha incurrido en infracción a la debida motivación de las resoluciones judiciales, corresponde acudir a los fundamentos que sustentan su decisión de revocar en parte la sentencia de primera instancia en el extremo referido al reparo a la indemnización que Nestlé Perú S.A. reconoció a favor de Corlac S.A. y declarar fundado tal extremo.

3.7 La sentencia recurrida señala los agravios invocados por la apelante, las pretensiones invocadas, así como los antecedentes administrativos. En el cuarto considerando, señala que la materia controvertida radica en determinar si el reparo por indemnización pagada a Corlac S.A. y la provisión de cobranza dudosa cumplían con los requisitos dispuestos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. En el quinto considerando, desarrolla la fundamentación jurídica.

3.8 En el sexto, séptimo y octavo considerando realiza el análisis del reparo, señalando que la empresa Nestlé Perú S.A. se comprometió al pago de una indemnización por concepto de daño emergente ascendente a S/ 10'628,378.00, monto que es materia de reparo, a razón de las negociaciones emprendidas con la empresa Corlac S.A. por indemnización por la entrega de un certificado de fumigación suscrito por una persona que no fue la indicada en dicho documento; e indemnización por la adquisición por parte de Corlac S.A. de leche en polvo y leche Ideal La Cremosita en mal estado. Señala que Nestlé Perú S.A. entregó a la empresa Corlac S.A. un certificado de fumigación que no estaba suscrito por la persona indicada en tal documento, lo cual generó la inhabilitación de Corlac S.A. para contratar con el Estado. Así, con Resolución N.º 708/2005-TC-SU, emitida por el Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, del veintidós de julio de dos mil cinco, se dispuso en procedimiento administrativo sancionar a Corlac S.A. por responsabilidad en la presentación de documentos falsos y/o declaración jurada con información inexacta en la Licitación Pública N.º 002-2004-CE-MDSA, convocada por la Municipalidad Distrital de Santa Anita, para la "Adquisición de insumos para el Programa Vaso de Leche". Al

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

haberse producido una reiteración por parte de Corlac S.A. en actuaciones que generaron antes su suspensión de contratar con el Estado, el aludido tribunal dispuso la inhabilitación definitiva de Corlac S.A. para participar en procesos de selección y contratación con el Estado. Señala la Sala que no encuentra justificación lógica ni jurídica para que el incumplimiento atribuible al propio contribuyente lo beneficie; por lo que la indemnización otorgada por el daño causado no guarda relación con lo previsto en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que dicho pago no tiene como finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta; aceptar lo contrario implicaría avalar que quien incumple las prestaciones asumidas contractualmente se beneficie tributariamente de ello. Por tanto, para el colegiado superior, no se advierte el nexo de causalidad entre el hecho generador de la renta y la obligación de pago determinada en la citada transacción extrajudicial, por lo que el gasto por indemnización supuestamente pagado a la empresa Corlac S.A. y deducido por la empresa codemandada en el ejercicio dos mil cinco no cumple con el principio de causalidad.

3.9 En el considerando noveno, la Sala Superior se pronuncia respecto a los argumentos de la empresa Nestlé Perú S.A. señalados en la contestación de demanda y en el recurso de apelación, en los cuales la empresa cuestiona el reparo por concepto de indemnización señalando que la causalidad debe ser interpretada de manera amplia para la deducción de los gastos que tengan relación directa o indirecta con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, por lo que el gasto cumpliría con el principio de causalidad al vincularse con el desarrollo de su actividad económica. Frente a ello, la Sala Superior argumentó que el pago indemnizatorio relacionado a la certificación de fumigación no resulta causal, en el entendido de que el incumplimiento en que incurrió la demandante respecto a una de las prestaciones a su cargo no cumple con la finalidad del gasto. Por tanto, es correcto lo señalado por la empresa casante al señalar que la Sala Superior

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

omitió pronunciarse sobre los argumentos expuestos en la contestación de demanda y absolución de apelación.

3.10 Asimismo, se advierte que la Sala Superior se pronunció respecto a los fundamentos de la casante en cuanto a la Casación N.º 8407-2013-LIMA, pues señaló en el considerando noveno lo siguiente:

Así lo ha considerado la Corte Suprema en la Casación N.º 8407-2013-Lima – citada por la misma empresa accionante en sus fundamentos- [...] Coincidiendo con los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal en la contestación de demanda inserta de fojas 81 a 86 del EJE, relacionados a la causalidad del gasto por la indemnización pagada a CORLAC S.A., de lo cual se infiere que los argumentos expuestos por la accionante, carecen de sustento.

Si bien la Sala Superior erróneamente señaló la palabra accionante, de ninguna manera ello lleva a confusión, como pretende la empresa recurrente, por tratarse solamente de un error material, siendo que de la lectura de todo el párrafo se puede entender que el pronunciamiento corresponde a los fundamentos contenidos en la contestación de demanda expuestos por la empresa casante.

3.11 Finalmente, conforme se ha examinado de los fundamentos expresados y la motivación de la sentencia de vista, se advierte que esta ha expuesto su análisis y su razonamiento, evidenciando, asimismo, tanto los sustentos jurídicos como fácticos de la decisión de revocar en parte la sentencia de primera instancia. Asimismo, se advierte que la recurrida contiene motivación coherente, precisa y sustentada, y que la Sala Superior ha utilizado su apreciación razonada. Es pertinente anotar que la idea de motivación alude a la exigencia de un mínimo de motivación congruente en cuya *ratio decidendi* puedan observarse las razones por las cuales la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. En el caso concreto, se verifica que la decisión judicial emitida en segunda instancia se centra en dilucidar las materias controvertidas previamente delimitadas en el segundo considerando. De ahí que se pueda afirmar que dicha resolución contiene las razones de hecho y derecho que la sustentan, esto es, respeta la garantía mínima de la debida motivación, máxime si fue emitida dentro de los parámetros de la lógica elemental y en cumplimiento del principio de congruencia

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

procesal. En consecuencia, no se ha incurrido en infracción de las normas denunciadas que afecte la tramitación del proceso y/o los actos procesales que lo componen; por lo cual resulta **infundado** este extremo del recurso de casación.

CUARTO: Interpretación errónea del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y de la décimo octava disposición transitoria y final de dicha ley, que reconoce el principio de razonabilidad; y aplicación indebida de la norma IX del título preliminar del Código Tributario

4.1 La casante, en el argumento del **acápito d)**, sostiene que el principio de causalidad tiene características o parámetros y que debe ser interpretado de manera amplia y ser interpretado en cada caso de acuerdo al modo de operar de la empresa; asimismo, señala que el gasto es causal si genera ingresos o sirve para mantener la fuente productora, y que el gasto se debe vincular directa o indirectamente con actividades razonables inherentes del negocio o sus riesgos. Señala que la Sala Superior no subsumió los hechos en los parámetros del principio de causalidad ni tuvo en cuenta que dichos costos eran para salvaguardar la reputación de la empresa, lo que significa un ahorro y permite el mantenimiento de la fuente generadora de renta; tampoco tuvo en cuenta que Nestlé Perú S.A. contrató a la empresa EMSA, la cual expidió el certificado de fumigación; luego, Nestlé Perú S.A. entregó el referido certificado a Corlac S.A., que lo usó en una licitación pública, en cuyo marco se produjo su posterior inhabilitación por el Tribunal de Contrataciones del Estado, dados los defectos en este encontrados.

4.2 La casante, en el argumento del **acápito e)**, sostiene que la Sala Superior no analizó los presupuestos del principio de que nadie puede beneficiarse de su propia torpeza, principio que tiene dos aspectos: **i)** comportamiento negligente, irregular o ilícito del agente, y **ii)** que ese mismo sujeto se beneficie de dicho

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

comportamiento. Añade que EMSA fue quien incurrió en negligencia al emitir el certificado de fumigación y no Nestlé Perú S.A.

4.3 A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede a citar los dispositivos legales cuyas infracciones materiales se denuncia.

Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:

Disposiciones transitorias y finales

Décimo octava.- Precisión de principio de causalidad

Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37° de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.

Texto Único Ordenado del Código Tributario

Título preliminar

NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

4.4 Para efectos de determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, no todos los gastos pueden ser considerados como deducibles, sino solo aquellos que son necesarios para la generación de rentas y cuya deducción no se encuentre prohibida por ley. Para que un gasto sea necesario, debe existir una relación de causalidad entre el gasto producido y la renta generada, sobre lo cual la doctrina señala lo siguiente⁷:

La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina –en doctrina– teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la conditio sine qua non, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales.

En la doctrina alemana se ha desarrollado la causalidad en ambos sentidos. “Los gastos serían deducibles cuando, teniendo una conexión objetiva con la actividad productiva

⁷ ALARCÓN, Gloria, citado por VILLANUEVA, Walker (2013). “El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario”. En *Themis. Revista de Derecho*, N.º 64; pp. 102.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

(causa objetiva), hayan sido realizados con la finalidad de obtener ingresos sujetos (causa subjetiva)". En esta última tesis, los gastos son necesarios teniendo en consideración dos aspectos: La relación objetiva entre el gasto y la actividad productiva, y la finalidad del empresario al realizarlo. Se entiende, entonces, la causa como finalidad, razón o motivo de obrar (causa finalis).

4.5 García Mullín⁸, respecto al principio de causalidad, señala lo siguiente:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.

4.6 Es así que, para establecer si un gasto puede ser deducible para efectos del impuesto a la renta, corresponde considerar que el gasto debe **i)** tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva) y **ii)** tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva); por lo que no todo gasto que realice el contribuyente puede ser considerado gasto deducible del impuesto a la renta, sino aquel que mantenga vinculación con las actividades de la empresa y que tenga como finalidad la generación de rentas.

4.7 Es el caso que la empresa Corlac S.A. adquirió de Nestlé Perú S.A. productos de leche en polvo y leche Ideal La Cremosita que, luego de ser distribuida entre sus clientes, motivaron que estos presentaran quejas por el mal estado de los productos. Dichas quejas generaron procedimientos administrativos ante Consucode⁹ en contra de la empresa Corlac S.A., que fue sancionada, mediante Resolución N.º 708/2005/.RC-SU, con inhabilitación por haber presentado un certificado de fumigación que no se encontraba suscrito por la persona que indicaba el documento. Señala la empresa Nestlé Perú S.A. que no emitió dicho documento sino que le fue entregado por la empresa EMSA. Asimismo, se le impidió a la empresa Corlac S.A. seguir distribuyendo alimentos para entidades del Estado al haberse producido reiteración en actuaciones que generaron antes su suspensión para contratar con el Estado, por lo que el

⁸ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque (1980). *Manual del impuesto a la renta*. Santo Domingo; p. 122.

⁹ Actualmente, Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado - OSCE.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

Tribunal de Consucode dispuso la inhabilitación definitiva de Corlac S.A. para participar en procesos de selección y contratación con el Estado.

4.8 Por los mencionados hechos, la empresa Corlac S.A. consideró que la empresa casante Nestlé Perú S.A. le había generado un daño emergente de S/ 11'000,000.00 (once millones de soles con cero céntimos), y exigió el pago de dicho monto. Llegó a un acuerdo con la empresa casante, de modo que el monto reclamado por daño emergente fue compensado contra el saldo de una deuda que Corlac S.A. mantenía con Nestlé Perú S.A., ello mediante transacción extrajudicial en la cual se fijó como monto por concepto de indemnización por daño emergente la suma de S/ 10'628,378.19 (diez millones seiscientos veintiocho mil trescientos setenta y ocho soles con diecinueve céntimos). Este monto fue materia de reparo por la administración tributaria al considerar que el gasto no cumple con el principio de causalidad, y que no se puede afirmar que el gasto haya sido necesario para la generación de renta gravada o que haya existido responsabilidad contractual alguna para pagar indemnización a favor de la empresa Corlac S.A.

4.9 De los hechos, se advierte que se trata de montos indemnizatorios conforme a la transacción extrajudicial, ya que comprende el pago de dos indemnizaciones: una, por la entrega de un certificado de fumigación suscrita por una persona que no fue la indicada en dicho documento; y otra por la adquisición por parte de Corlac S.A. de leche en polvo y leche Ideal La Cremosita en mal estado.

4.10 En el primer caso, respecto a la indemnización por la entrega de un certificado de fumigación suscrito por una persona que no fue la indicada en dicho documento, se tiene que la empresa Nestlé Perú S.A. entregó a la empresa Corlac S.A. un certificado de fumigación, que si bien la empresa Nestlé refiere que dicho certificado le fue entregado por la empresa EMSA, sin embargo

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

es responsabilidad de cada empresa actuar con la debida diligencia en las actividades comerciales que realiza, lo que no sucedió en el presente caso, y, Nestlé Perú S.A., de manera negligente en su comportamiento, hizo entrega del certificado falso a su cliente, la empresa Corlac S.A. Además, no pasa desapercibido que no forma parte de la actividad comercial de la empresa Nestlé la entrega de certificados de fumigación.

4.11 Sin embargo, el motivo por el cual Consucode¹⁰ inhabilitó definitivamente a la empresa Corlac S.A. para participar en procesos de selección y contratación con el Estado y/o seguir distribuyendo alimentos para entidades del Estado, fue por haberse producido de forma reiterada actuaciones por parte de Corlac S.A. que generaron con anterioridad su suspensión para contratar con el Estado, de modo que esta vez el Tribunal de Consucode dispuso la inhabilitación definitiva. En ese sentido, se advierte que el gasto realizado por esta indemnización no cumple con el principio de causalidad, ya que el gasto realizado no guarda relación con la producción de renta ni con el mantenimiento de la fuente, sino que tiene como finalidad satisfacer una obligación de pago generada por el daño emergente ocasionado como consecuencia del actuar negligente de la empresa Nestlé S.A. al entregar un certificado falso a Corlac S.A., acción que, además, no forma parte de su actividad comercial. Por ende, no existe nexo de causalidad entre la obligación de pago determinada en la transacción extrajudicial y la actividad generadora de renta gravada.

4.12 En el segundo caso, referido a la indemnización por la adquisición por parte de Corlac S.A. de leche en polvo y leche Ideal La Cremosita en mal estado, se advierte que la empresa casante, Nestlé Perú S.A., entregó a la empresa Corlac S.A. productos de leche en polvo y leche Ideal La Cremosita en mal estado, generando que los clientes de Corlac S.A. se quejaran ante Consucode, lo que dio lugar a sanción administrativa. Por este hecho, también se tiene que el

¹⁰ Actualmente Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado - OSCE.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

gasto realizado por la empresa Nestlé S.A. en el pago de indemnización a favor de la empresa Corlac S.A. no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por el daño ocasionado como consecuencia del actuar negligente de la empresa Nestlé; por lo que tampoco existe nexo de causalidad entre el gasto realizado por la indemnización y la generación de renta o mantenimiento de la fuente. Es así que los gastos realizados por la empresa Nestlé S.A. por concepto de indemnización no cumplen con los requisitos exigidos en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y en la décimo octava disposición transitoria y final de la mencionada ley.

4.13 Se advierte que la Sala Superior resuelve la sentencia de vista coincidiendo con los términos señalados en la presente sentencia, al señalar que el pago por indemnización no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por el daño ocasionado; y que no se advierte el nexo de causalidad entre el hecho generador de la renta y la obligación de pago determinada en la transacción extrajudicial; por lo que el gasto por la indemnización no cumple con el principio de causalidad, tal como lo determinó la administración tributaria en la Resolución de Determinación N.º 012-003- 0016859.

4.14 Conforme a lo expuesto, se puede afirmar que la Sala Superior no ha incurrido en interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y de la décimo octava disposición transitoria y final de esta ley, así como tampoco ha aplicado indebidamente la norma IX del título preliminar del Código Tributario, motivo por el cual las causales denunciadas devienen **infundadas**.

QUINTO: Infracción normativa por inaplicación del principio de seguridad, de los numerales 1.8 y 1.5 del artículo IV del título preliminar del Texto

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General y del artículo 94 del Código Tributario

5.1 La casante, en el argumento del **acápite f)**, sostiene que la Sala Superior valida un pronunciamiento de la SUNAT que es contradictorio con sus propios criterios vinculantes, contenidos en los Informes 091-2003-SUNAT/2B0000, 308-2005-SUNAT/2B0000, 051-2011-SUNAT/2B0000 y 062-2020-SUNAT/7T0000, lo que vulneraría los principios de seguridad jurídica, de predictibilidad o confianza legítima y de buena fe procedimental.

5.2 A fin de realizar el análisis correspondiente, se procede a citar los dispositivos legales en cuestión.

Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

Título preliminar

Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo

1.5. Principio de imparcialidad.- Las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general.

1.8 Principio de conducta procedimental.- La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal.

Código Tributario

Artículo 94.- PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS

Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) día hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

[...]

5.3 Respecto al principio de seguridad jurídica, es importante precisar que, a pesar de la falta de reconocimiento expreso en la Constitución del principio de seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto,

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

estableciendo en la Sentencia N.º 0016-2002-AI/TC¹¹ que tal principio forma parte consubstancial del Estado constitucional de derecho, puesto que impregna todo el ordenamiento jurídico. Siendo ello así, se citan los fundamentos 3 y 4 de la acotada sentencia:

3. El principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho” (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del statu qua, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.

4. Así pues, como se ha dicho, la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2º, inciso 24, parágrafo a) (“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe”), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2º, inciso 24, parágrafo d) (“Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”) y 139º, inciso 3, (“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 que sea su denominación”).

5.4 La empresa casante denuncia que la SUNAT no ha cumplido con los criterios vinculantes contenidos en los Informes 091-2003-SUNAT/2B0000, 308-2005-SUNAT/2B0000, 051-2011-SUNAT/2B0000 y 062-2020-SUNAT/7T0000, por lo que vulnera los principios de seguridad jurídica, de predictibilidad o confianza legítima y de buena fe procedimental. Al respecto, de la revisión de los informes señalados, se tiene que contienen respuestas a diversas consultas realizadas por los contribuyentes respecto a hechos que son distintos a los que son materia del presente proceso, como se aprecia a continuación: **i)** En el Informe N.º 091-2003-SUNAT/2B0000, se consultó si en las operaciones de compraventa que se perfeccionan de acuerdo a los usos y costumbres aceptados en el comercio

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0016-2002-AI/TC, del treinta de abril de dos mil tres. Proceso de inconstitucionalidad seguido por el Colegio de Notarios de Junín.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

internacional, las penalidades que el comprador domiciliado en el exterior (importador) impone al vendedor domiciliado en el país (exportador) por el incumplimiento de los términos contractuales constituyen gasto deducible para efecto del impuesto a la renta. **ii)** En el Informe N.º 308-2005-SUNAT/2B0000, se consultó si en caso que el contribuyente suscriba un contrato con una entidad del sector público nacional (PROVIAS, Ministerios, Municipalidades, entre otros) y con motivo del contrato se aplica al contribuyente una penalidad contractual de S/ 1'000,000.00 (un millón de soles), se puede deducir dicha penalidad. **iii)** En el Informe N.º 051-2011-SUNAT/2B0000 se consultó si la deducibilidad como gasto de la indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional establecida en el inciso c) del artículo 23 del Decreto Legislativo N.º 713, se rige por lo dispuesto en los incisos l) o v) del artículo 37 o por lo estipulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; **iv)** Finalmente, en el Informe N.º 062-2020-SUNAT/7T0000 se consultó si el pago de la indemnización por despido arbitrario dispuesta por mandato de la norma laboral constituye gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta de la tercera categoría.

5.5 En los mencionados informes se advierte que existe causalidad entre el gasto y la generación de renta, por lo que la administración concluye que los gastos son deducibles para la determinación de la renta neta imponible. Sucede lo contrario en el presente proceso, pues, conforme a lo señalado en el considerando cuarto, los gastos realizados por el pago de indemnizaciones a favor de la empresa Corlac S.A. no guardan relación en estricto con los términos contemplados en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dichos pagos no tienen por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por el daño ocasionado. No se advierte, por tanto, nexo de causalidad entre el hecho generador de la renta y la obligación de pago determinada en la transacción extrajudicial, por lo que el gasto atribuido por la indemnización no cumple con el principio de causalidad. Por tanto, no se

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 7686-2023
LIMA

advierte infracción normativa por la causal denunciada, por lo que deviene en **infundada**.

III. DECISIÓN

Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 398 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 31591, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el abogado de la codemandada Nestlé Perú Sociedad Anónima, con fecha diecisiete de febrero de dos mil veintitrés. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número treinta y uno, del treinta y uno de enero de dos mil veintitrés, que revoca en parte la sentencia apelada, del treinta de octubre de dos mil diecinueve, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. En los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y la empresa Nestlé Perú S.A. sobre acción contenciosa administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Cabello Matamala**.

SS.

BURNEO BERMEJO

CABELLO MATAMALA

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

VMOS/lfq