

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe sobre Sentencia de Casación N° 4966-2024: La
penalidad contractual como gasto deducible

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

Jasin Maryory Riveros Reyes

ASESOR:
Alfonso Octavio Tapia Rojas


Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado **"Informe sobre Sentencia de Casación N° 4966-2024: La penalidad contractual como gasto deducible"**, del autor(a) RIVEROS REYES, JASIN MARYORY, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 35%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 13/07/2025.
- 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, 15 de julio del 2025

TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0009-0004-5410-1330	 ALFONSO OCTAVIO TAPIA ROJAS ABOGADO REGISTRO CAL 74557

RESUMEN

El presente informe jurídico aborda la controversia sobre la deducibilidad de los gastos por penalidades derivadas del incumplimiento contractual para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, puesto que existen posturas divergentes entre el Tribunal Fiscal, que acepta su deducción bajo ciertos criterios, y la Corte Suprema, cuya posición ha resultado diversa y contradictoria, al admitir o denegar dicha deducción.

En ese contexto, se analizará la Sentencia de Casación N° 4966-2024-LIMA, mediante la cual se desestima la deducción de las penalidades contractuales moratorias al considerar que no cumplen con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no contribuyen con la generación de la renta gravada.

A partir de ello, el presente informe se centrará en analizar sobre la interpretación del principio de causalidad, la naturaleza jurídica y funciones de las penalidades contractuales, la documentación para acreditar el gasto, entre otros.

Palabras clave:

Impuesto a la Renta, principio de causalidad, gastos deducibles, penalidad contractual.

ABSTRACT

The legal report addresses the controversy on the deductibility of penalty expenses derived from breach of contract for income tax purposes, since there are divergent positions between the Tax Court, which accepts their deduction under certain criteria, and the Supreme Court, whose position has been diverse and contradictory, admitting or denying such deduction.

In this context, this report analyzes Supreme Court Judgment N° 4966-2024-LIMA, through which the deduction of contractual penalty payments for delay is rejected, considering that such expenses do not comply with the principle of causality established in Article 37 of the Income Tax Law, as it do not contribute to the generation of taxable income.

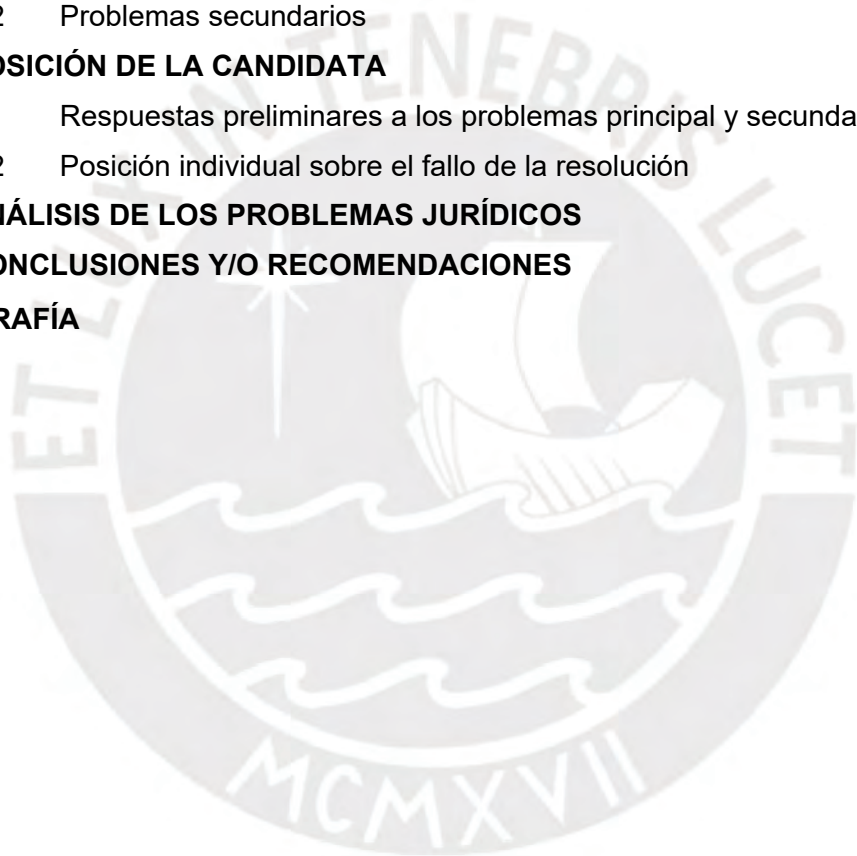
Based on this, the report focuses on analyzing the interpretation of the principle of causality, the legal nature and functions of contractual penalties, the documentation required to substantiate the expense, among other related issues.

Keywords:

Income Tax, causality principle, deductible expenses, contractual penalties.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Justificación de la elección de la resolución	5
1.2 Presentación del caso y del análisis	6
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	8
2.1 Hechos relevantes del caso	8
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	12
3.1 Problema principal	12
3.2 Problemas secundarios	12
IV. POSICIÓN DE LA CANDIDATA	13
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	13
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	15
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	16
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	44
BIBLIOGRAFÍA	47



PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Sentencia de Casación N° 4966-2024-LIMA
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho tributario y Derecho civil
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	-
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)
DEMANDADO/DENUNCIADO	Tribunal Fiscal Gestión de Servicios Compartidos S.A.C.
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Jurisdiccional
TERCEROS	-
OTROS	-

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

El Principio de Causalidad se encuentra recogido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en adelante “LIR”, el cual establece que, para determinar la renta neta de tercera categoría, se deberán descontar aquellos gastos que son necesarios para la obtención de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente productora.

Este principio ha sido entendido en un sentido amplio, entendiéndose que admite la deducción tanto de gastos que tienen una relación directa con la obtención de renta, como de aquellos que, de manera indirecta, contribuyen a su efectiva o potencial generación (Durán 2009: 09-10). A esta interpretación se han incorporado los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad, que complementan el análisis de deducibilidad (Villanueva 2013: 102-103).

Ahora bien, dentro del ámbito de la libertad contractual, los agentes económicos pueden acordar contratos en los cuales se establecen penalidades, las cuales se activan cuando una de las partes no cumple con las obligaciones establecidas en el contrato (Tello 2014: 32-33). Ante ello, surge la pregunta si dicho pago por la penalidad contractual es deducible a efectos del Impuesto a la Renta.

Para el Tribunal Fiscal, de acuerdo en las RTF N°s 13373-4-2009, 07844-3-2012, 02818-4-2018, 01007-3-2020, entre otras, es procedente la deducción de dichos gastos, siempre que las penalidades deriven de las obligaciones pactadas en el contrato suscrito, el cual debe guardar relación con las actividades del giro de negocio del contribuyente. Del mismo modo, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en adelante “SUNAT”, a través del Informe N° 308-2005-SUNAT/2B0000, también

ha reconocido institucionalmente la deducibilidad del gasto por penalidades contractuales.

No obstante, a nivel jurisdiccional, no existe una postura uniforme. Diversas sentencias reflejan posturas contradictorias respecto a la deducibilidad de tales erogaciones, lo cual genera incertidumbre respecto al tratamiento tributario de dichos gastos. Un ejemplo de ello es la Sentencia de Casación N° 8327-2015-Lima, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia, donde se estableció que, para acreditar la causalidad entre la penalidad contractual y la obtención de ingreso gravado y la conservación de la fuente, es necesario que dicho gasto esté debidamente acreditado a partir de documentos, comprobantes de pago y/o documentación adicional fehaciente; es decir, un documento que demuestre el acuerdo entre las partes sobre la penalidad pactada.

En contraste, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 4966-2024-Lima adopta una posición distinta. La Quinta Sala sostiene que el pago por penalidades contractuales tales como la mora no son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, debido a que dicha erogación no cumple con la finalidad de generación de renta.

En ese sentido, ante las distintas posturas de los órganos administrativos y jurisdiccionales, resulta valioso el estudio de la presente Sentencia de Casación, pues permitirá reflexionar sobre la interpretación del principio de causalidad y el tratamiento tributario de las penalidades contractuales, en un contexto en el cual no existe un criterio uniforme ni definitivo sobre el tema.

1.2 Presentación del caso y del análisis

En la Sentencia de Casación N° 4966-2024-Lima, publicada el 3 de febrero de 2025, se analiza si las penalidades contractuales resultan

deducibles a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. En este caso, la empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C., en adelante “Servicios Compartidos”, dedujo como gastos las penalidades por el incumplimiento en los plazos de ejecución de los servicios pactados con el Instituto Nacional de Radio y Televisión del Perú, en adelante “INRTP”, y “SEDAPAL”, lo cual fue cuestionado por la SUNAT.

En sede administrativa, a través de la RTF N° 05674-3-2020, el Tribunal Fiscal señaló que los gastos observados, derivados del incumplimiento en la ejecución de los servicios contratados, corresponden a penalidades previamente pactadas en los contratos suscritos con el INRTP y SEDAPAL. En este sentido, al tratarse de obligaciones relacionadas con la prestación de servicios por parte de Servicios Compartidos, dichos gastos se encuentran vinculados con el giro del negocio, por lo que cumplen con el principio de causalidad y, en consecuencia, son deducibles.

No obstante, la Quinta Sala concluyó que dichas penalidades no son deducibles, al no cumplir con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR. Para la Quinta Sala, al tratarse de penalidades originadas por incumplimientos imputables a la empresa, estas no cuentan con la finalidad de generación de rentas.

Dada la existencia de posiciones contradictorias respecto a la deducibilidad de las penalidades contractuales, el presente informe jurídico se plantea como problema principal determinar si la deducción de la penalidad por incumplimiento contractual es deducible conforme al principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR, así como si la incorporación del análisis de la diligencia del contribuyente como condición para admitir dicha deducción -como lo sostuvo la Corte Suprema- es jurídicamente válido.

A partir de dicha problemática central se identifican tres problemas secundarios que permiten resolver la cuestión principal. En primer lugar, se examinará si la negativa a permitir la deducción de estas penalidades obedece a un sentido amplio o restrictivo del principio de causalidad y, en caso de tratarse del sentido restrictivo, si esta resulta jurídicamente válida en nuestro ordenamiento jurídico. En segundo lugar, se analizará si es suficiente con que la penalidad se encuentre establecida en el contrato y si basta con solo presentar el contrato a efectos de su deducibilidad. Finalmente, se planteará si es coherente incorporar el análisis de la debida diligencia del contribuyente en la evaluación de la causalidad del gasto, así como si su incorporación como criterio para admitir la deducción se ajusta al principio de legalidad en materia tributaria.

En ese marco, se sostiene que las penalidades contractuales deben considerarse como deducibles a efectos de determinar el Impuesto a la Renta, conforme al sentido amplio del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR, ya que dichos desembolsos derivan de contratos celebrados por el contribuyente, los cuales están relacionados con la actividad empresarial de este. De esta manera, su deducción será procedente siempre que se acredite su vinculación con la obtención de ingresos gravados y la preservación de la fuente, a través de la presentación del contrato u otro medio probatorio fehaciente que acredite la obligación de la penalidad, según el caso concreto, evitando así incurrir en criterios subjetivos como la evaluación de la diligencia del contribuyente en el análisis de la causalidad.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1 Hechos relevantes del caso

1. En el año 2014, Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. suscribió un contrato con el Instituto Nacional de Radio y Televisión del

Perú, en adelante “IRTP”, mediante el cual la empresa se obligó prestar servicio de consultoría para la elaboración del estudio definitivo del “Proyecto de Mejoramiento del servicio de documentación audiovisual y fonográfico” a favor de IRTP, que debe ser ejecutado en un plazo de 49 días calendario, pactándose una penalidad por incumplimiento contractual.

2. En el año 2016, Servicios Compartidos suscribió un contrato con SEDAPAL, mediante el cual la empresa se obligó a la prestación servicio de desarrollo, mantenimiento, implementación y soporte de los sistemas informáticos a favor de SEDAPAL en un plazo de 18 meses, estableciéndose como penalidad que, de existir un retraso injustificado en la ejecución de prestaciones, el deudor incurrirá en mora por cada día de retraso, y se le aplicará una penalidad diaria.
3. Servicios Compartidos incurrió en demoras en la ejecución de las prestaciones previstas en los acuerdos celebrados con el IRTP y SEDAPAL. Por tal motivo, se activó la obligación de pagar las penalidades fijadas en dichos contratos, por el cual Servicios Compartidos efectuó los pagos por montos de S/ 9,799.00 y S/ 128,494.08, respectivamente, los cuales fueron deducidos a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016. Sin embargo, tales deducciones fueron observadas por la SUNAT, mediante la Resolución de Determinación 012-003-0103442, al considerar que tales gastos no cumplían con el principio de causalidad.
4. No encontrándose de acuerdo con las conclusiones de la SUNAT, Servicios Compartidos interpone Recurso de Reclamación, el cual fue resuelto mediante la RI N° 0150140014955. La Administración Tributaria sustentó que el pago de penalidades no es deducible, pues se generó por el incumplimiento injustificado por causa imputable a la empresa, no habiendo ejercido su opción de solicitar

una prórroga del plazo. Asimismo, según la SUNAT, Servicios Compartidos no ha acreditado que los retrasos sean propios de la actividad generadora de renta ni el mantenimiento de la fuente productora de renta.

5. Mediante la RTF N° 5674-3-2020, se resuelve la apelación interpuesta por Servicios Compartidos contra la RI N° 0150140014955, revocando dicha Resolución de Intendencia. El Tribunal Fiscal señala que los gastos observados correspondiente a las penalidades con las empresas IRTP y SEDAPAL son deducibles, pues el pago de dicha penalidad proviene de un contrato celebrado para la prestación de servicios por parte de la empresa, el cual se encuentra vinculado con el desarrollo de sus actividades propias de su giro de negocio.
6. Posteriormente, la SUNAT interpone demanda contenciosa administrativa contra el Tribunal Fiscal y la empresa, pretendiendo que se declare la nulidad parcial de la RTF N° 5674-3-2020, en el extremo que revoca la RI N° 0150140014955.
7. Mediante la Resolución N° 13 de fecha 04 de diciembre de 2023, el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros del Poder Judicial resolvió declarar infundada la demanda en todos sus extremos. En su decisión, el Juzgado sostuvo que la deducción del pago de penalidades contractuales es procedente, dado que es un gasto previamente acordado entre las partes contractuales, el mismo que está vinculado con la producción y mantenimiento de la renta gravada. Asimismo, menciona que resulta excesivo el parámetro probatorio exigido por la SUNAT, al pretender que la empresa acredite que el retraso en la entrega de los servicios contratados se debió a aspectos vinculados a la naturaleza de la ejecución de tales servicios y que

el pago de dichas penalidades se encuentra vinculado con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente.

8. La SUNAT interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 13, el cual fue resuelto mediante la Resolución N° 19 que confirma la Sentencia de primera instancia emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. La Sala señaló que las penalidades fueron aplicadas por el incumplimiento de los plazos previstos en los contratos; es decir, que se generaron durante el desarrollo de las prestaciones pactadas por lo que están vinculadas a la generación de la renta gravada, siendo deducibles. Además, precisó que el análisis del presente caso debe centrarse en el principio de causalidad, por lo que es irrelevante verificar si el incumplimiento fue justificado o si se debió solicitar la ampliación del plazo. En ese sentido, conforme la interpretación en sentido amplio del principio de causalidad se concluyó que, si bien las penalidades constituyen una sanción por el incumplimiento del contrato, son gastos estrechamente relacionados con la fuente generadora de riqueza, dado que se ejecutan en el desarrollo de las prestaciones pactadas en los contratos.
9. Al no encontrarse conforme con la Sentencia de Vista, la SUNAT interpuso Recurso de Casación, el cual fue resuelto por la Sentencia de Casación N° 4966-2024-Lima. La Quinta Sala señaló que, para determinar si un gasto es deducible a efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se deben considerar los siguientes aspectos: i) que el gasto persiga la finalidad de obtención de rentas gravadas (causa subjetiva), y ii) que exista una vinculación directa entre el gasto y las actividades empresariales (causa objetiva). En ese sentido, para la Sala, se consideran deducibles aquellos gastos que acrediten la vinculación con las actividades del contribuyente y que tengan

como propósito la obtención de renta. En esa línea, se concluyó que las penalidades contractuales no son deducibles, debido a que no tiene como propósito la generación de rentas, sino que surgen como consecuencia del incumplimiento atribuible a la empresa.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1 Problema principal

Problema principal: ¿Corresponde la deducción para efectos tributarios del gasto por penalidad por incumplimiento contractual efectuado por Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. conforme al principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Resulta válido la incorporación del análisis de la diligencia del contribuyente como condición para admitir su deducción para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta?

3.2 Problemas secundarios

Problema secundario 1: ¿Negar la deducción de las penalidades contractuales responde a un sentido amplio o restrictivo del principio de causalidad? En caso se trate del sentido restrictivo, ¿resultaría válida esa posición en nuestro ordenamiento jurídico?

Problema secundario 2: ¿Es suficiente que las penalidades estén establecidas en un contrato para que puedan considerarse como gasto deducible a efectos del Impuesto a la Renta? ¿Corresponde solo presentar el contrato como sustento de la deducibilidad?

Problema secundario 3: ¿Resulta coherente incorporar el análisis de la diligencia incurrida por una de las partes como criterio para determinar si la penalidad contractual cumple con el principio de causalidad? ¿La incorporación del análisis de la diligencia como

condición para la deducción de las penalidades contractuales se ajusta al principio de legalidad en materia tributaria?

IV. POSICIÓN DE LA CANDIDATA

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

De manera preliminar, se concluye que sí corresponde la deducción del gasto por penalidades contractuales asumidas por Servicios Compartidos, derivadas incumplimiento contractual, conforme al sentido amplio del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR. Del mismo modo, no resulta coherente ni jurídicamente válida la incorporación del criterio de la diligencia del contribuyente para evaluar si la deducción del referido gasto se ajusta al principio de causalidad.

En relación con el primer problema secundario, la negativa a admitir la deducción de las penalidades contractuales corresponde a una interpretación restrictiva del principio de causalidad, al exigir la relación directa entre el gasto y la obtención de ingresos gravados. Si bien no existe un tratamiento específico respecto a la deducibilidad de las penalidades contractuales, corresponde que su análisis se deba efectuar conforme al principio de causalidad, el cual se debe entender en sentido amplio, puesto que se compatibiliza con el principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 74° de la Constitución Política. Bajo esta interpretación, se reconoce la posibilidad de deducir gastos vinculados directamente con la generación de renta, sino también aquellos gastos que, de forma indirecta o mediata, contribuyen con la producción de ingresos gravados y la conservación de la fuente. De acuerdo con lo anterior, las penalidades contractuales son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, dado que es posible identificar la relación indirecta entre el gasto y la generación de renta y mantenimiento de la fuente, pues dichos desembolsos derivan de contratos celebrados por el contribuyente,

los cuales están vinculados con la actividad empresarial de este, es decir, el giro de negocio del contribuyente.

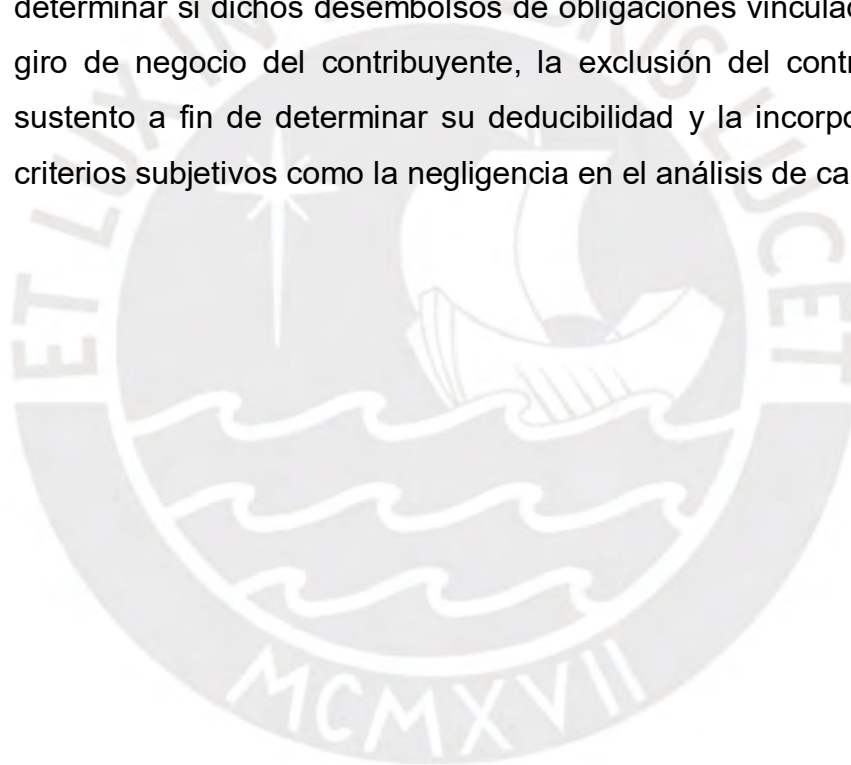
Sobre el segundo problema secundario, es indispensable que las penalidades se encuentren contempladas en el contrato o en otro medio probatorio fehaciente, dado que permitirá verificar que es una obligación contractual asumida voluntariamente por las partes en el marco del desarrollo de sus actividades empresariales. En ese sentido, el documento que acredite la relación de causalidad entre el gasto y el mantenimiento de la fuente y la generación de la renta será, principalmente, el contrato, pero pueden admitirse otros medios probatorios, según sea el caso concreto, en tanto reflejen la existencia de la obligación respecto a la penalidad y su vinculación con la actividad económica del contribuyente. Por otro lado, si bien el contribuyente puede presentar otros documentos adicionales, tales como comprobantes de pago, comunicaciones entre las partes, informes de ejecución o actas de conformidad, aquellos demuestran la fehaciencia de la operación, es decir, que efectivamente se incurrió en el incumplimiento de la obligación y se efectuó el pago por penalidad por parte del deudor, lo cual constituye como un paso previo y distinto al examen de la causalidad del gasto.

Finalmente, respecto al tercer problema secundario, no resulta coherente introducir el análisis de la negligencia para evaluar la deducibilidad del gasto según el principio de causalidad. En el artículo 37° de la LIR se establece que son deducibles aquellos gastos necesarios para la obtención de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora. Incorporar este tipo de análisis, a pesar de que no se encuentra previsto en el referido artículo, desnaturaliza el propósito del principio de causalidad, dado que traslada al ámbito de tributario criterios de la responsabilidad civil, el mismo que cuenta con sus propias reglas y criterios para determinar la existencia de daño. Asimismo, la inclusión del referido criterio para determinar la su deducibilidad no es conforme al principio de legalidad, consagrado en

el artículo 74° de la Constitución, pues se impone una condición no prevista en el artículo 37° de la LIR.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

Me encuentro en desacuerdo con el fallo emitido en la Sentencia de Casación N° 4966-2024-Lima, en tanto considero que se debe admitirse la deducción del gasto por penalidad contractual, conforme al sentido amplio del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR. En esa línea, las críticas van orientadas a la interpretación restrictiva de dicho principio adoptada por la Quinta Sala, la omisión a determinar si dichos desembolsos de obligaciones vinculados con el giro de negocio del contribuyente, la exclusión del contrato como sustento a fin de determinar su deducibilidad y la incorporación de criterios subjetivos como la negligencia en el análisis de causalidad.



V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1 Problema secundario 1: ¿Negar la deducción de las penalidades contractuales responde a un sentido amplio o restrictivo del principio de causalidad? En caso se trate del sentido restrictivo, ¿resultaría válida esa posición en nuestro ordenamiento jurídico?

De acuerdo con lo previsto en el artículo 20° de la LIR, la renta bruta comprende todo ingreso afecto al impuesto que perciba el contribuyente durante el ejercicio fiscal. En caso de operaciones de enajenaciones de bienes, dicha renta se determina mediante la diferencia entre el ingreso neto total obtenido de tales operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

En línea con lo anterior, según García Mullín, en “Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto”, en la renta empresarial, derivada de la combinación de capital y trabajo humano, se presentan características particulares respecto a la determinación de la renta bruta como la renta neta. Para dicho autor, la renta bruta no equivale al ingreso bruto que obtiene una empresa en un periodo determinado, pues la renta bruta es el resultado de la diferencia entre dos componentes: (i) el ingreso bruto, y (ii) el costo de adquisición o producción de los bienes enajenados (1998: 111-112).

Sin embargo, la renta bruta no es aquella sobre la cual se gravará el Impuesto a la Renta, sino sobre la renta neta. Como señala Mullín, para la obtención de esta última, será necesario restar ciertos rubros de la renta bruta, denominados deducciones, tales como los gastos incurridos, mermas, entre otros, las cuales serán admitidas si guardan relación con el principio de causalidad. Es decir, siempre que tales deducciones, gastos y erogaciones guarden una relación de causalidad con la generación de la renta gravada, podrán ser deducidas a efectos de la determinación de esta última (1998: 117).

En nuestro ordenamiento jurídico, aquel principio está recogido en el artículo 37° de la LIR al señalar que, para establecer la renta neta empresarial, se deberán descontar aquellos gastos que son necesarios para la obtención de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente productora.

Podemos apreciar que, conforme el primer párrafo del citado artículo, el principio de causalidad resulta aplicable a todos los gastos en los que incurre el contribuyente a efectos de generar la renta, incluso a ciertos gastos que están sujetos a reglas adicionales como, por ejemplo, los gastos por intereses previsto en el literal a) de dicha norma. En esa línea, el artículo 37° de la LIR establece una lista abierta “*numerus apertus*”, lo cual implica admitir gastos deducibles que no se encuentran recogidos en ella, siempre y cuando cumplan con el principio de causalidad, y no se encuentren prohibidos por el artículo 44° de la LIR.

De esta manera, para Anderson Del Águila, en “El sentido amplio de la causalidad, y su instrumentalización”, la deducibilidad del gasto es un aspecto importante en la determinación del impuesto a la renta, debido a que permite reducir la base imponible sobre la cual se calcula el tributo (2018: 14). No obstante, es importante recalcar que las deducciones son admitidas porque reflejan los desembolsos que incurre el contribuyente en el marco de sus actividades empresariales. Negar su reconocimiento como deducible implicaría desconocer el principio de capacidad contributiva, dado que se gravaría respecto a montos (desembolsos) que no manifiestan renta. Por ello, todo gasto a fin de ser deducible debe cumplir con el principio de causalidad para poder distinguir entre aquellos que realmente son necesarios para la producción de renta y el mantenimiento de la fuente de otras erogaciones que no cumplen con dicha función.

En esa línea, el primer párrafo del artículo 37° de la LIR señala que todo gasto a fin de que se deduzca de la renta bruta de tercera categoría debe ser necesario para la obtención de ingresos gravados y la conservación de la fuente productora. Esto plantea la cuestión sobre qué debe entenderse por necesidad en la deducción de gastos.

Al respecto, la doctrina ha planteado ciertas teorías que delimitan el alcance de la necesidad del gasto: la teoría objetiva y la teoría subjetiva. Según Del Águila, en la teoría objetiva, se entiende la causalidad como la vinculación directa entre el gasto y la actividad empresarial; es decir, se admite la deducibilidad de aquellos gastos que son estrictamente necesarios para la generación de la renta, al estar estrechamente relacionados con la actividad empresarial. Por otro lado, para la teoría subjetiva, se considera como deducible aquel gasto que cuente como finalidad la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente (2018: 19-23).

Por otro lado, según Walker Villanueva, en “El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario”, la doctrina alemana plantea la causalidad en ambos sentidos: los gastos son deducibles que, teniendo una vinculación objetiva con la actividad empresarial, han sido efectuados con el propósito de generar ingresos (2013: 102).

Como podemos apreciar, la diferencia entre las teorías radica en el grado de necesidad de un gasto para ser admitido como deducible. Por un lado, la teoría objetiva exige una relación directa e inmediata entre el gasto y la actividad empresarial. En cambio, en la teoría subjetiva como la planteada por la doctrina alemana, dicha relación de necesidad se flexibiliza.

A partir de ello, se esbozan dos sentidos generales sobre el principio de causalidad: el restrictivo y el amplio. Según Alva Matteucci, en “El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta”, la concepción restrictiva del referido

principio señala que solo son deducibles aquellos gastos que resulten estrictamente indispensables para la producción de ingresos gravados y la preservación de la fuente. En contraste, desde la concepción amplia, se avala la deducción de no solo de gastos que directamente están vinculados con la actividad empresarial, sino también de aquellos que indirecta o potencialmente contribuyen a la generación de renta (2009: 2). De acuerdo con Picón Gonzales, en “¿Necesario o no necesario? Esa es la cuestión la fiscalización de los gastos”, en algunos casos será difícil demostrar la vinculación directa entre el gasto y el ingreso por lo que la potencialidad no se refiere a que efectivamente se generó el ingreso, sino a que estuvo orientado a cumplir los fines de conservación de la fuente y la generación de renta (2003: 290).

A partir de la jurisprudencia se evidencia que el Tribunal Fiscal adopta el sentido amplio de la causalidad, conforme a lo establecido en la RTF N° 00710-2-1999, en la cual precisa que la relación de necesidad entre los gastos y la producción de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente se debe entender bajo el sentido amplio, dado que permite la deducción de gastos que no están estrictamente vinculados con la renta, considerando los criterios complementarios de normalidad, razonabilidad, entre otros. Dicha interpretación ha sido recogida en las RTF N°s 04807-1-2006, 9440-3-2014, 05151-11-2018, entre otras.

De acuerdo con lo anterior, para determinar la deducibilidad de un gasto no solo implica establecer la relación causal, sino que debe complementarse con los criterios de normalidad, razonabilidad, entre otros. Respecto al primer criterio, según Villanueva, se entiende por gasto normal aquel vinculado con las actividades propias del negocio; es decir, si los desembolsos son habituales o normales con el giro del negocio. En relación con el segundo criterio, la razonabilidad debe evaluarse en función de los ingresos, pues no resulta coherente

efectuar gastos que no guarden una relación de proporcionalidad con los ingresos por el contribuyente (2013: 103-105).

Teniendo en cuenta estos dos enfoques del principio de causalidad como su aplicación conforme a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en relación con el tema en concreto de este informe jurídico, corresponde determinar si la negación a la deducibilidad de los gastos por penalidades contractuales se basa en un sentido amplio o restrictivo del referido principio.

En la Sentencia de Casación N° 4966-2024 se analiza si la deducción del gasto por penalidades por incumplimiento contractual cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR.

La Quinta Sala observa que las penalidades asumidas por la empresa Servicios Compartidos se originan por el incumplimiento de los plazos pactados en los contratos suscritos con el INRTP y SEDAPAL para la ejecución de los servicios.

En ese sentido, la referida Sala concluye que las penalidades originadas por el incumplimiento de los contratos no constituyen gastos deducibles, al verificar que no cuentan con una vinculación directa con la obtención de rentas empresariales, en tanto aquellas se acuerdan como medida ante el retraso en la ejecución de las obligaciones o como garantía de cumplimiento de aquellas, permitiendo que el acreedor exija tanto el pago de la penalidad como el cumplimiento de la obligación principal.

Ahora bien, es preciso mencionar que la Quinta Sala, al pronunciarse sobre el principio de causalidad, adopta el sentido amplio del mismo, dado que señala que no todos los gastos efectuados por el contribuyente son deducibles, sino que son solo aquellos que acrediten su vinculación con las actividades empresariales y/o estén orientados a la generación de la renta.

Como hemos señalado, el sentido amplio del principio de causalidad permite la deducibilidad de los gastos que indirecta o potencialmente cuenten con la vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente productora, el mismo que debe complementarse con criterios de razonabilidad, normalidad, entre otros.

Sin embargo, del análisis de la Sentencia de Casación, se advierte una aparente contradicción respecto del criterio asumido por la Quinta Sala y su aplicación al caso concreto. Esto se debe a que, al adoptar el sentido amplio de la causalidad, no se exige la conexión directa entre el gasto y la obtención de ingresos gravados, pues se admite la deducción de desembolsos que indirectamente contribuyan con la generación de la renta; no obstante, al analizar el caso concreto, la Quinta Sala concluye que las penalidades contractuales no son deducibles, dado que no es “propio” o característico de estas la generación de renta, sino que se originan como consecuencia del incumplimiento contractual imputable a Servicios Compartidos, lo cual refleja la aplicación de un sentido restrictivo del principio de causalidad, en tanto se exige que el gasto esté directamente vinculado con la producción de renta a fin de ser admitido como deducible a efectos del Impuesto a la Renta.

Dado que se ha determinado que la negativa a admitir la deducibilidad de los gastos por penalidades contractuales responde a una interpretación restrictiva del principio de causalidad, corresponde evaluar si dicho enfoque resulta compatible en nuestro ordenamiento jurídico.

Como hemos mencionado, la interpretación mayoritaria del Tribunal Fiscal respecto al principio de causalidad se orienta al sentido amplio; sin embargo, esta posición no es uniforme, ya que existen casos, en los cuales el Tribunal Fiscal se decanta por un enfoque restrictivo. Por

ejemplo, frente a los gastos relacionados a préstamos obtenidos para el pago de los dividendos, en reiterada jurisprudencia, el Tribunal Fiscal advierte que dichos intereses no se originan de operaciones que generan renta gravada, sino de obligaciones con terceros que derivan con posterioridad a la determinación de la renta gravada, razón por la cual no califican como deducibles a efectos del Impuesto a la Renta¹. Estos casos límites, como ocurre con los gastos por responsabilidad social, entre otros, en los que el Tribunal Fiscal exige que la vinculación directa entre el gasto y la generación de la renta, indica que no existe un enfoque uniforme o vinculante respecto a la interpretación del principio de causalidad.

Si bien la interpretación del principio de causalidad bajo un enfoque restrictivo no es la predominante, aquella no resulta incompatible en el marco de nuestro ordenamiento jurídico.

En efecto, en primer lugar, en el ámbito jurídico, interpretar consiste en dar sentido a una disposición legal, según Riccardo Guastini, en “Interpretar y argumentar” (2014: 31). En segundo lugar, de acuerdo con Tulio Obregón, en “La interpretación e integración de la norma tributaria”, la interpretación se caracteriza por: (i) permitir que cada intérprete construya su propio marco de interpretación, (ii) no exigir un procedimiento único para aplicar los métodos y criterios, por lo que es el propio intérprete quien decide cuál utilizar y cómo emplearlos, y (iii) admitir que el resultado interpretativo puede ser distinto a los demás (2011: 364-365).

En ese sentido, el juez, como intérprete de la norma jurídica, tiene la facultad de escoger qué método o criterio utilizar, sin que ello implique una vulneración al ordenamiento jurídico, siempre que respete los límites legales y constitucionales. En materia tributaria, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario

¹ Al respecto, véase la RTF N°s 06619-4-2002, 04142-1-2005, 12354-2-2007, 07017-9-2022, entre otras.

instaura dos limitaciones para la labor interpretativa, según Sandra Sevillano en “Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario”. Por un lado, prohíbe la interpretación extensiva para crear tributos, imponer sanciones y conceder exoneraciones. Por otro lado, se impide la integración normativa, señalando que las normas tributarias se aplican a los casos previstos en ellas (2019: 151). Asimismo, al encontramos en un modelo de Estado Constitucional de Derecho, en el cual, si bien los jueces cuentan con un rol importante, pues permiten determinar si la actuación estatal en materia fiscal sea conforme a los límites y garantías constitucionales, aquella labor no puede vulnerar tales parámetros, los mismos que se encuentran en la Constitución y que son de aplicación directa e inmediata (Landa, 2013: 29). Por tanto, la interpretación del principio de causalidad bajo un enfoque restrictivo respecto a las penalidades contractuales resulta válida, pues no se manifiesta una infracción a los límites previstos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Si bien la negación a la deducibilidad de las penalidades contractuales responde al enfoque restrictivo del principio de causalidad, el análisis de este tipo de gasto debe abordarse desde el sentido amplio del referido principio, debido a que es posible identificar la relación de causalidad entre el gasto y la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora en el marco de las actividades empresariales del contribuyente, siempre que se verifique, según el caso concreto, el cumplimiento de los criterios de normalidad y razonabilidad. Además, una interpretación en sentido amplio del principio de causalidad resulta coherente con los principios de capacidad contributiva y libertad contractual.

En efecto, en el desarrollo de las actividades empresariales, los contribuyentes suelen celebrar contratos a fin de obtener alguna retribución económica. En el ejercicio de su autonomía contractual, los sujetos cuentan con la facultad para establecer cláusulas penales en el contrato previstas ante un eventual incumplimiento. Es así como

la cláusula penal cuenta con carácter accesorio, puesto que se configura en función del cumplimiento de la obligación principal que busca asegurar.

En ese sentido, al estar contenida la cláusula penal en un contrato vinculado con el giro del negocio del contribuyente y se espera la obtención de una renta a partir de la celebración de este, el gasto por la penalidad contractual es deducible, en tanto se verifica que indirectamente contribuye con la obtención de renta gravada y mantenimiento de la fuente productora.

Ahora bien, bajo la interpretación amplia del principio de causalidad, admitir la deducibilidad de las penalidades contractuales resulta coherente con los principios de capacidad contributiva y libertad contractual.

En cuanto al primero, según la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 033-2004-AI/TC, se reconoce como principio implícito del artículo 74° de la Constitución Política al principio de capacidad contributiva, debido a su estrecha vinculación con el principio de igualdad.

Este principio constituye un límite al poder estatal y, a la vez, como una garantía para el contribuyente. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0001-2004-AI/TC, la capacidad contributiva se basa en la aptitud del sujeto para soportar la carga tributaria, en tanto se revela a partir de hechos reveladores de riqueza. Es decir, el tributo recae sobre aquellos quienes dispongan de la capacidad económica, lo cual implica tener en consideración la capacidad patrimonial del contribuyente. Dicho ello, al negar la deducibilidad de las penalidades contractuales, se pretende gravar en base a una renta neta que no es de acorde con la capacidad contributiva del contribuyente, pues no se representa la verdadera renta.

Respecto al segundo, la libertad contractual se encuentra prevista en el artículo 62° de la Constitución Política, el cual reconoce que las partes poseen la facultad de pactar libremente los términos del contrato, siempre y cuando no contravenga contra el orden público.

De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02175-2011-PA/TC, la libertad contractual se fundamenta en el principio de autonomía de la voluntad, el cual posee una doble dimensión: (i) libertad para decidir con quién contratar y (ii) libertad para decidir sobre el contenido del contrato. Es así que, para el Tribunal, la libre contratación implica que las partes puedan crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas de naturaleza patrimonial. De esta manera, en virtud de la libertad contractual que permite diseñar relaciones jurídicas, permite incluir cláusulas penales como mecanismo frente al incumplimiento de alguna de las partes. En ese sentido, la deducción de las penalidades contractuales resulta compatible con la libertad contractual, pues aquellas surgen de un acuerdo de voluntades, en los cuales se busca proteger los intereses de las partes.

En conclusión, la negativa a admitir la deducción de las penalidades contractuales corresponde a una interpretación restrictiva del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR, al exigir la relación directa entre el gasto y la generación de renta. No obstante, dicha interpretación restrictiva resulta válida dentro de nuestro ordenamiento jurídico, en tanto se sujeta a límites previstos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

No obstante, consideramos que el tratamiento del gasto por penalidades contractuales debe partir del sentido amplio del principio de causalidad, dado que se compatibiliza con el principio de capacidad contributiva. Conforme a este sentido, se reconoce la posibilidad de deducir gastos vinculados directamente con la generación de renta, sino también aquellos gastos que de forma

indirecta o mediata contribuyen con la generación de rentas. En ese sentido, los pagos por penalidades contractuales son deducibles a efectos de determinar la renta neta, dado que es posible identificar la vinculación indirecta entre el gasto y la obtención de renta y mantenimiento de la fuente, al estar previsto en el contrato suscrito entre los sujetos, el mismo que guarda vinculación con el giro del negocio.

5.2 Problema secundario 2: ¿Es suficiente que las penalidades estén establecidas en un contrato para que puedan considerarse como gasto deducible a efectos del Impuesto a la Renta? ¿Corresponde solo presentar el contrato como sustento de la deducibilidad?

La libertad contractual está reconocida en el artículo 62° de la Constitución Política, el cual otorga a las partes la facultad de pactar libremente los términos del contrato, siempre y cuando no contravenga contra el orden público. Asimismo, conforme los artículos 1351° y 1354° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, en adelante “Código Civil”, el contrato es fuente de obligaciones, dado que de este nace deberes y derechos entre las partes contratantes.

Según Talavera Cano, en “Regulando la intolerancia ante los incumplimientos contractuales”, es natural que las partes inviertan tiempo, recursos y costos de transacción para estructurar los términos del contrato, a fin de viabilizar el objeto del negocio, dado que, en el marco de la actividad empresarial, no tiene sentido que los sujetos celebren contratos que no estén orientados a generar algún beneficio. Es así que, en dicho proceso, las partes no solo delimitan sus derechos y obligaciones, sino que, también, identifican los riesgos asociados a la relación jurídica, tal como un eventual incumplimiento, y establecen la asignación y distribución de estos a fin de proteger sus intereses (2016: 52).

A partir del riesgo al eventual incumplimiento surgen las penalidades contractuales. Según Castillo-Freyre, en “La funcionalidad de la cláusula penal”, aquellas se definen como un adelanto por concepto de indemnización acordado entre las partes, al establecerse contractualmente como un monto fijo que el deudor debe asumir en caso del incumplimiento de las obligaciones (2016: 30). En la misma línea, Soto Coaguila, en “Homenaje a Jorge Avendaño”, afirma que, al pactarse la penalidad en el contrato, se genera la obligación de dar, hacer e incluso de no hacer que el deudor asume ante el incumplimiento incompleto, atrasado o defectuoso respecto a la obligación principal (2004: 838).

En nuestro ordenamiento jurídico, según el artículo 1344° del Código Civil, la cláusula penal puede ser acordada por las partes en dos momentos: (i) al celebrarse el contrato o (ii) mediante acuerdo posterior al contrato principal.

A partir de lo anterior, se observa que la penalidad constituye una manifestación del ejercicio de la libertad contractual, al permitir que las partes puedan regular anticipadamente las consecuencias ante un eventual incumplimiento.

Por otro lado, el Código Civil regula dos clases de cláusulas penales. Por un lado, la compensatoria, prevista en el artículo 1341°, y, por otro lado, la moratoria contemplada en el artículo 1342°.

Las penalidades compensatorias son aquellas que derivan del incumplimiento definitivo de la obligación principal. Estas se vuelven exigibles cuando la obligación deviene en imposible de efectuar por causa imputable al deudor o, ante el incumplimiento, la otra parte pierde interés en la ejecución de la prestación. Por otro lado, las penalidades moratorias son aquellas que resarcan los daños ante el retraso en el cumplimiento de la obligación principal, sin que ello

implique la pérdida de interés de la otra parte en la ejecución del contrato (Talavera, 2016: 198).

Ahora bien, es preciso mencionar que las penalidades contractuales cumplen diferentes funciones en el marco de la relación contractual: punitiva, indemnizatoria o resarcitoria, preventiva o disuasiva y económica.

La función punitiva de la penalidad se constituye como una sanción que recae en el deudor por el incumplimiento de la obligación principal. Es un castigo frente a la inobservancia del contrato. Por su parte, la función indemnizatoria o resarcitoria busca limitar el resarcimiento por los daños que pueden derivarse del incumplimiento en la ejecución del contrato. Bajo esta función, la penalidad se configura como indemnización, incluso en caso no hayan generado daños para el acreedor. La función preventiva o disuasiva implica que la inclusión de la penalidad no es para obtener un beneficio, sino para desincentivar un eventual incumplimiento. Por último, la función económica recae en evitar que las partes incurran en costos relacionados a la determinación y exigibilidad de la indemnización de daños y perjuicios ante los tribunales. En consecuencia, al haberse pactado la cláusula penal, el acreedor se encuentra exonerado de probar que la existencia del daño ocasionado por el incumplimiento, ya que, basta con que se produzca la inejecución de la obligación, para que el acreedor exija directamente el pago de la penalidad previamente acordado (Soto, 2004: 839-846).

Según lo regulado en los artículos 1342° y 1343° del Código Civil, el acreedor puede solicitar tanto el cumplimiento de la obligación principal como el pago de la penalidad pactada, sin necesidad de demostrar la existencia de daños, al activarse solo por el incumplimiento.

En ese sentido, podemos apreciar que las cláusulas penales se fundamentan ante un eventual incumplimiento de las prestaciones, mediante la imposición de un importe a favor del acreedor que compensa por el daño que se ha producido. No obstante, debe tenerse en cuenta que la penalidad va más allá de su función resarcitoria, pues, por un lado, cumple con el rol de disuadir el incumplimiento del deudor y, por otro lado, permite optimizar costos, al evitar la necesidad de recurrir a un proceso judicial para exigir la indemnización correspondiente.

De esta manera, respecto a la deducibilidad del gasto, en el marco del desarrollo de las actividades empresariales y del ejercicio de la libertad contractual, la inclusión de las cláusulas penales en el contrato constituye un elemento importante para sustentar la deducibilidad del gasto, pues permitirá identificar la causalidad indirecta entre el gasto y el mantenimiento de la fuente y la obtención de renta. Esto se debe a que, por un lado, las penalidades evitan costos asociados a litigios para la determinación y exigencia de la indemnización por daños, contribuyendo con el mantenimiento de la fuente productora. Por otro lado, cumplen con su rol preventivo, al desincentivar el incumplimiento, en tanto el acreedor mantiene la expectativa del cumplimiento de las obligaciones pactadas por parte del deudor, las cuales están vinculadas con el giro del negocio de este último, y, por ende, con la obtención de ingresos gravados. En consecuencia, el establecimiento de las cláusulas penales en el contrato constituye un elemento importante para justificar la deducibilidad del gasto, al responder como mecanismo de gestión del riesgo de incumplimiento.

Teniendo en cuenta lo anterior, corresponde evaluar si la presentación del contrato es suficiente para acreditar la deducibilidad del gasto por penalidades contractuales.

Conforme a lo previsto en los artículos 1344° y 1354° del Código Civil, las partes, en el ejercicio de su libertad contractual, pueden fijar libremente los términos del acuerdo, incluyendo la incorporación de cláusulas penales. A partir de ello, al establecer dichas cláusulas, las partes asumen voluntariamente su cumplimiento.

Como hemos señalado precedentemente, la cláusula penal cumple distintas funciones (resarcitoria, preventiva y económica), vinculadas con la protección y continuidad de la relación jurídica patrimonial, evidenciando la causalidad indirecta entre el gasto y la obtención de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente productora.

Según Picón Gonzales, en “Consideraciones sobre la causalidad de las adquisiciones para su deducción de la renta empresarial”, a fin de probar que un gasto causal, el contribuyente debe presentar la documentación que sustente la relación entre el gasto y la obtención de ingresos gravados y la conservación de la fuente. Asimismo, advierte que la exigencia y a la evaluación de la documentación debe respetar el criterio de razonabilidad; sin embargo, si la norma establece ciertos medios probatorios que acrediten la deducibilidad, el contribuyente debe ser riguroso en la presentación de aquellos (s/f: 23).

Efectivamente, en el inciso 7 del artículo 87° del Código Tributario, el contribuyente cuenta con la obligación de mantener la documentación necesaria que respalde las operaciones o situaciones que pueden originar obligaciones tributarias o que guarden relación con estas.

En el caso de las penalidades contractuales, su deducibilidad se encuentra condicionada al cumplimiento de la causalidad, el mismo que debe ser complementado con los criterios de normalidad y razonabilidad. Dicho ello, la documentación que sustenta dicha vinculación es el contrato suscrito por las partes, debido a que no solo acredita la obligatoriedad de este desde el momento de su celebración

al incluirlas voluntariamente, sino que también demostrará que dicha obligación se encuentra vinculada con el desarrollo de las actividades empresariales del contribuyente.

Ahora bien, es preciso mencionar que no existe norma tributaria que exija la presentación de documentos específicos para acreditar la deducibilidad de las penalidades contractuales. Entonces, si bien la carga de la prueba recae en el contribuyente para justificar la deducción, la exigencia de documentación adicional distinta al contrato debe ser razonable, a fin de evitar una carga probatoria excesiva al contribuyente, aún más si se cuenta con el contrato, en el cual su objeto no es ajeno a las actividades empresariales que realiza el contribuyente y que prevé las cláusulas penales. Dicho ello, el contrato, siempre que contemple la penalidad, se constituye con medio idóneo y suficiente para acreditar la causalidad de las penalidades contractuales para ser deducibles del Impuesto a la Renta.

El Tribunal Fiscal ha respaldado la posición sobre la presentación del contrato como documentación para sustentar la deducibilidad de las penalidades contractuales, conforme a las RTF N°s 15692-10-2011, 07734-4-2017, 11932-1-2019, 03770-3-2019, entre otras. En dichas resoluciones se ha establecido que, para deducir el gasto por concepto penalidades por incumplimiento contractual, estas deben estar previstas en el contrato; de lo contrario, el pago efectuado por el contribuyente carecería de sustento.

Por otra parte, de acuerdo con lo señalado en el artículo 1344° del Código Civil, las partes pueden acordar cláusulas penales incluso luego de la celebración del contrato. A partir de ello, se plantea el escenario hipotético respecto a cómo se acredita la causalidad del gasto por penalidad cuando aquella no fue acordada inicialmente en el contrato, sino con posterioridad.

Partiendo de la premisa que la penalidad deriva de una obligación del contrato, vinculado con las actividades del giro del negocio del contribuyente, es importante contar con la documentación fehaciente que refleje el acuerdo entre las partes respecto a la imposición de la penalidad para verificar que la obligación fue asumida en el marco de la relación contractual, puesto que la cláusula penal se configura en función del cumplimiento de la obligación principal que busca asegurar. Lo anterior ha sido respaldado, mediante la Sentencia de Casación N° 8327-2015, en que la Corte Suprema sostuvo que, para demostrar la relación entre el gasto derivado de la penalidad contractual y la producción de renta gravada y mantenimiento de la fuente productora, es necesario contar con la documentación fehaciente que demuestre el acuerdo entre las partes respecto a la aplicación de la penalidad.

Por último, cabe mencionar que, si bien el contrato o acuerdo posterior se constituyen como el medio principal para probar que el gasto guarda conexión con la actividad generadora de renta, el contribuyente puede presentar otros medios probatorios, tales como comprobantes de pago, comunicaciones entre las partes, informes de ejecución o actas de conformidad, los cuales buscan demostrar la fehaciencia de la operación. Es decir, tales documentos sirven para acreditar de que efectivamente se incurrió en el incumplimiento contractual y se efectuó el pago por parte del deudor. Es así que, una vez verificada la fehaciencia de la operación, posteriormente, podrá evaluarse la causalidad del gasto.

5.3 Problema secundario 3: ¿Resulta coherente incorporar el análisis de la diligencia incurrida por una de las partes como criterio para determinar si la penalidad contractual cumple con el principio de causalidad? ¿La incorporación del análisis de la diligencia como condición para la deducción de las penalidades contractuales se ajusta al principio de legalidad en materia tributaria?

Siguiendo con el análisis sobre la deducción de los gastos por penalidades contractuales, la Corte Suprema ha introducido un criterio adicional en dicho examen de causalidad: la actuación diligente o negligente del contribuyente, como podrán apreciar en las siguientes líneas.

En la Sentencia de Casación N° 8407-2013-Lima, la Corte Suprema evaluó si el pago de indemnización por incumplimiento contractual, establecida por laudo arbitral, resulta deducible para el cálculo de la renta neta empresarial.

De los hechos, International Game Technology S.R.L. y Bingo Gaming S.A., en adelante “recurrente”, celebraron un contrato de arrendamiento con opción de compra de máquinas tragamonedas. El contrato fue resuelto debido al incumplimiento de la recurrente en emitir los comprobantes de pago correspondientes. Posteriormente, mediante resolución emitida por el Tribunal Arbitral, se ordena a la recurrente el pago de US \$1, 259, 006.00 por concepto de indemnización por daño emergente y lucro cesante, generada por el incumplimiento contractual.

En sede judicial, dicho órgano jurisdiccional determina que el desembolso correspondiente a una indemnización, ordenado por laudo arbitral, no califica como gasto deducible, puesto que no se verifica la vinculación del gasto con la actividad económica principal del contribuyente que origina renta gravada (explotación de máquinas tragamonedas). Por último, advierte que aceptar la deducción de este tipo de desembolsos supondría admitir que quienes incumplen los contratos suscritos pueden beneficiarse tributariamente de su propia falta.

De manera similar, en la Sentencia de Casación N° 7686-2023-Lima, se analiza si el pago de indemnización pactada por transacción judicial es deducible a fin de calcular la renta neta.

En este caso, la empresa Corlac S.A. adquirió productos en mal estado de Nestlé Perú S.A, en adelante “codemandada”, que generó quejas de los clientes. Además, la codemandada entregó a la empresa Corlac S.A. un certificado de fumigación de los locales en los cuales se almacenaba los productos en cuestión, pero tal documento no se encontraba suscrito por la persona que lo emitió, sino por un tercero. A partir de tales sucesos, la empresa Corlac S.A. fue inhabilitada definitivamente para participar en procesos de selección y contratación con el Estado. Posteriormente, mediante transacción extrajudicial, se acordó el pago de S/ 10, 628. 378.19 a favor de la empresa Corlac S.A. por concepto de indemnización por daño emergente derivado del incumplimiento contractual.

Al llegar el referido caso a sede judicial, el referido órgano determinó que los montos indemnizatorios no son deducibles, debido a que no se verifica la causalidad de dichos montos, en tanto no se verifica la conexión entre dicha erogación con la producción de ingresos gravados y la conservación de la fuente productora, sino que es consecuencia del comportamiento negligente de la empresa codemandada.

A partir de las citadas sentencias, se observa que cuando el gasto se genera como consecuencia del incumplimiento contractual por la actuación negligente del contribuyente, la causalidad exigida por la LIR no se cumple, al no existir la vinculación entre el gasto y la obtención de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, calificándolo como no deducible a efectos de determinar la renta neta empresarial.

Es preciso mencionar que, si bien los casos analizados tratan de supuestos distintos a las penalidades contractuales, los hemos incorporado al presente informe, pues el pago por indemnización, ya sea ordenado por laudo arbitral o transacción extrajudicial, deriva del incumplimiento del contrato suscrito entre las partes, como de la misma manera que en las penalidades contractuales.

Ahora bien, por un lado, sobre la diligencia en el incumplimiento de obligaciones, según Castillo Freyre y Rivas Caso, en “La diligencia y la inexecución de las obligaciones”, la diligencia se refiere al comportamiento o conducta que debe efectuar el deudor para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales. Es un elemento central para determinar si hay ausencia de culpa. Si se comprueba que el deudor actuó de manera culposa, es decir, que el incumplimiento fue consecuencia de su falta de cuidado o descuido, entonces, la inexecución de la obligación le es imputable, siendo responsable por el incumplimiento total, parcial o defectuoso de la obligación principal (2014: 135-137).

Por otro lado, según lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 37° de la LIR, la deducción de un gasto para fines de determinación de la renta neta empresarial está condicionada al principio de causalidad, que implica identificar si aquel desembolso es necesario para la obtención de ingresos gravados y la conservación de la fuente productora. Además, dicho análisis debe ser complementado con la evaluación de si el gasto es habitual con la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente y si resulta razonable en función a los ingresos obtenidos por éste, según el caso concreto.

De esta manera, se observa que la normativa correspondiente no regula ni exige la aplicación del criterio de la diligencia al momento de evaluar la causalidad del gasto. La incorporación de dicho criterio supone un análisis subjetivo del comportamiento o conducta del deudor respecto a su incumplimiento de sus obligaciones

contractuales, el cual es una institución jurídica que pertenece al ámbito de la responsabilidad civil, el mismo que cuenta con sus propias reglas y criterios aplicables, por lo que no resulta coherente su introducción en la evaluación de la causalidad del gasto por penalidades contractuales. En ese sentido, dicho análisis se centraría en determinar si el gasto resulta necesario para la producción de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Ahora bien, cabe evaluar si la incorporación del análisis de la debida diligencia como condición para la deducción de las penalidades contractuales se ajusta al principio de legalidad en materia tributaria.

Según Landa, en “La constitucionalización del derecho peruano”, la tributación ocupa un rol fundamental en el Estado Constitucional de Derecho, porque se constituye como herramienta para que el Estado pueda cumplir con sus deberes de promoción y protección de la persona humana, y el respeto a su dignidad, lo cual se traduce en la provisión de ciertas condiciones básicas para el desarrollo de una vida digna, tales como promoción de la salud, seguridad, educación, entre otros (2013: 28). Asimismo, mediante la recaudación tributaria, el Estado pueda destinar recursos, bienes o servicios a los sectores menos favorecidos de la sociedad con la finalidad de redistribuir la riqueza, en atención al principio de solidaridad (2013: 29).

No obstante, la potestad tributaria conferida al Estado no es absoluta, sino que debe ejercerse en conjunto con los principios y límites que integran la Constitución, al ser la norma con mayor jerarquía en el ordenamiento jurídico (Landa, 2013: 29).

En efecto, el artículo 74° de la Constitución Política reconoce la potestad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, la cual se encuentra sujeta a los principios constitucionales en materia tributaria, que actúan como límites al ejercicio de dicha potestad y

como garantías para el contribuyente a fin de asegurar el respeto de sus derechos en el marco de la recaudación tributaria.

Dentro conjunto de tales principios, se encuentra el principio de legalidad que, para fines del presente informe, será desarrollado en las siguientes líneas.

Según Gustavo Zagrebelsky, en “El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia”, el principio de legalidad adquiere una posición primordial con el surgimiento del Estado de Derecho, pues en dicho modelo se buscaba eliminar la arbitrariedad del poder estatal. En ese contexto, la ley asumía un carácter supremo e irresistible, lo cual no podía ser oponible ni por la autoridad monárquica ni por derechos tradicionales o especiales (2003: 21-25).

Para el autor, esta supremacía de la ley se justifica en que constituye una manifestación del poder político en manos del Parlamento, el cual es considerado como el órgano de representación de la voluntad general (2003: 27-28). En otras palabras, la ley adquiere una posición jerárquica al ser expresión de la voluntad del pueblo.

En ese contexto, la Administración quedaba sometida a la ley. Es decir, toda actuación del poder público debía estar previamente autorizada por una norma legal, y solo era válida si se mantenía dentro de los márgenes establecidos por la norma. Así, el principio de legalidad garantizaba que los poderes del Estado actúen dentro del marco normativo preestablecido a fin de evitar arbitrariedades.

Sin embargo, con la transición al Estado Constitucional de Derecho, este principio adquiere una nueva dimensión, pues ya no basta que la ley se haya creada siguiendo el procedimiento establecido por la norma, sino que también aquella debe ser conforme con la Constitución, al ser esta la norma suprema del ordenamiento jurídico,

la cual consagra principios y derechos fundamentales (García Ricci, 2011: 41-42).

Aquella dimensión del principio de legalidad en el Estado Constitucional de Derecho se ve reflejado en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3741-2004-AA/TC, en su fundamento 11 y 15. En ella se sostiene que el transcurso hacia un Estado Constitucional de Derecho implica un cambio de concepción del principio de legalidad, previsto en el Estado liberal. Esto se debe a que, en el Estado de Derecho, la ley era el principal instrumento para garantizar los derechos fundamentales de los sujetos, pues eran construcciones negativas para evitar arbitrariedades del poder público; sin embargo, ante el nuevo modelo estatal, la validez de las leyes se evalúa según su compatibilidad con la Constitución y los derechos fundamentales que ésta reconoce. Es así que, el principio de legalidad no solo implica aplicar automáticamente lo previsto en la ley, sino que también exige analizar si aquella va de la mano con los valores y principios constitucionales.

En ese sentido, el principio de legalidad entiende que toda actuación estatal debe ajustarse a lo dictaminado por la ley, así como a lo dispuesto por la Constitución.

Ahora bien, la incorporación del criterio de la diligencia del contribuyente en la evaluación de la relación de causalidad de las penalidades contractuales no es conforme con el principio de legalidad, debido a que se impone una condición no contemplada en el primer párrafo del artículo 37° de la LIR, el cual establece que procede la deducción del gasto si aquel resulta necesario para la producción de ingresos gravados y la conservación de la fuente productora.

Por otro lado, el párrafo final del artículo 37° de la LIR dispone que, para evaluar la necesidad del gasto para producción de renta y

conservación de la fuente, se debe considerar los criterios de razonabilidad, normalidad, entre otros criterios. Según Hernández Berenguel, en “Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta”, el hecho de que el legislador no haya desarrollado qué se debe entender por “entre otros”, refuerza la necesidad de interpretar en sentido amplio el principio de causalidad, de acuerdo a las circunstancias específicas de cada caso (2002: 300). En la misma línea, la finalidad de incluir criterios adicionales es complementar la evaluación de la necesidad del gasto, más no modificar el alcance o significado de dicha necesidad (Del Águila, 2018: 35).

A partir de ello, cabe preguntarse si el criterio de la diligencia del contribuyente puede ser tomado en cuenta para analizar la deducibilidad de la penalidad contractual. El artículo 37° de la LIR establece que todos los gastos deben cumplir con el principio de causalidad para ser considerados como deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, como, además, para ciertos casos, el contribuyente debe sujetarse a límites cualitativos y cuantitativos para deducir tales gastos. Por ejemplo, en el caso de los intereses por deudas, se admite la deducción a la parte de los intereses netos que no excedan el 30% del EBITDA del ejercicio anterior, estableciéndose un límite cuantitativo, el cual es claro y objetivo.

Como se puede apreciar tales límites específicos como los criterios de razonabilidad y normalidad son objetivos, pues se presentan en el marco de las actividades económicas del contribuyente a fin de generar ingresos gravados.

En consecuencia, la incorporación de un criterio de la diligencia del contribuyente para el análisis de la deducibilidad del gasto por penalidades contractuales supondría desnaturalizar el sentido de la norma, en tanto no guarda relación con el principio de causalidad. La diligencia responde a un análisis subjetivo del comportamiento o

conducta del deudor que pertenece al ámbito de la responsabilidad civil, el mismo que cuenta con sus propias reglas y criterios aplicables, como la culpa, por lo que no resulta coherente ni válido su incorporación.

5.4 Problema principal: ¿Corresponde la deducción para efectos tributarios del gasto por penalidad por incumplimiento contractual efectuado por Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. conforme al principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Resulta válido la incorporación del análisis de la debida diligencia del contribuyente como condición para admitir dicha deducción?

En la Sentencia de Casación N° 4966-2024, la empresa Servicios Compartidos dedujo como gastos las penalidades por el incumplimiento en los plazos de ejecución de los servicios pactados con el INRTP y SEDAPAL, lo cual fue cuestionado por la Administración Tributaria, pues considera que no se verifica la relación de causalidad de aquellas erogaciones.

Sin embargo, partiendo del sentido amplio del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR, los gastos por penalidades contractuales asumidos por Servicios Compartidos son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, en tanto se acredita la relación indirecta entre dicho gasto y la producción de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente productora.

En el ejercicio de su libertad contractual, Servicios Compartidos celebró contratos de prestación de servicios con el INRTP y SEDAPAL, los cuales establecían plazos para su cumplimiento, del cual, en caso de incurrirse en retrasos en la ejecución, Servicios Compartidos asumía la obligación de pagar las penalidades contractuales a favor de las otras partes.

Efectivamente, como mecanismo ante un riesgo de incumplimiento, las partes acordaron incorporar en los contratos las cláusulas penales moratorias, las cuales resarcen los daños ante el retraso en el cumplimiento de la obligación principal. Para Servicios compartidos, dichas obligaciones consistían en (i) la prestación del servicio de consultoría para la elaboración de un estudio definitivo a favor de IRTP, y (ii) la prestación del servicio de desarrollo, mantenimiento, implementación y soporte de los sistemas informáticos a favor de SEDAPAL. Cabe mencionar que el objeto de tales contratos guarda relación con el giro de negocio de Servicios Compartidos, pues corresponden a operaciones que realiza el contribuyente en su actividad empresarial ordinaria.

Ahora bien, los pagos efectuados por Servicios Compartidos derivan de las obligaciones contractuales asumidas con el INRTP y SEDAPAL, los cuales están vinculados con las actividades del giro del negocio del contribuyente. Además, las penalidades contractuales no solo cumplen con la función resarcitoria por el incumplimiento de las obligaciones asumidas en los acuerdos, sino que también, por un lado, permiten a Servicios Compartidos evitar los costos asociados a litigios para la determinación y exigencia de la indemnización por daños y perjuicios, contribuyendo con el mantenimiento de la fuente productora, y, por otro lado, cumplen el rol de disuadir la inejecución de los contratos, dado que se espera el cumplimiento de las obligaciones principales, conservando el vínculo contractual, del cual se espera la generación de ingresos a favor de Servicios Compartidos por los servicios prestados, lo cual conllevaría a la obtención de renta gravada con el Impuesto a la Renta.

Los gastos por penalidades contractuales asumidos por Servicios Compartidos cumplen con el criterio de normalidad. Teniendo en cuenta que dicho criterio parte en que un gasto es normal cuando guarda relación con las situaciones habituales que realiza el contribuyente en el marco de su actividad empresarial, la

incorporación de las cláusulas penales en los contratos constituye una práctica común entre las empresas, pues es un mecanismo para afrontar eventuales incumplimientos. Su inclusión no es ajena a las actividades económicas, dado que refleja la asignación y distribución de riesgos con la finalidad de proteger los intereses de las partes contratantes en caso de incumplimientos. Además, la presencia de las cláusulas penales en los contratos no es extraño en el marco de las contrataciones públicas con el Estado, como ocurre en el presente caso, pues, de conformidad con los artículos 161°, 162° y 163° del Reglamento de la Ley N° 30335, Ley de Contrataciones del Estado, aprobado mediante Decreto Supremo N° 344-2018-EF, en adelante “Reglamento de la LCE”, se prevé que los contratos suscritos con el Estado se establecen cláusulas penales moratorias, que inclusive pueden aplicarse distintas a la mencionada, por lo que refuerza la habitualidad de estas cláusulas en la suscripción de contratos.

Respecto al criterio de razonabilidad, el cual evalúa si el gasto guarda relación con los ingresos obtenidos por el contribuyente, los gastos por penalidades contractuales asumidos por Servicios Compartidos cumplen con dicho criterio, en tanto dichos gastos efectuados por concepto de penalidad contractual no son desproporcionados con los ingresos obtenidos por el contribuyente derivados de los contratos suscritos.

Por un lado, en el contrato suscrito con el IRTP, Servicios Compartidos se comprometió a prestar el servicio de consultoría para la elaboración del estudio definitivo del proyecto de mejoramiento del servicio de documentación audiovisual y fonográfico en un plazo de 49 días, por el monto total de S/ 97, 987. 20 y, al haberse activado la penalidad contractual ante el retraso por la ejecución del servicio, la penalidad ascendió a S/ 9,799.00. Dicho monto equivale al 10% del monto del contrato, conforme el artículo 161° del Reglamento de la LCE. Por otro lado, en el contrato suscrito con SEDAPAL, Servicios Compartidos se obligó a la prestación servicio de desarrollo,

mantenimiento, implementación y soporte de los sistemas informáticos a favor de SEDAPAL en un plazo de 18 meses, por el monto total a S/ 3,667,436.00 y la penalidad asumida por Servicios Compartidos ascendió S/ 128,494.08, importe menor al monto máximo del 10%. En ese sentido, los gastos por penalidades contractuales no son excesivos ni desproporcionados con los ingresos obtenidos por Servicios Compartidos, cumpliéndose el criterio de razonabilidad.

Es preciso mencionar que, si bien las penalidades derivan del incumplimiento del deudor, estas no solo cumplen con la función resarcitoria, sino que también contribuyen a preservar el contrato al esperar, en tanto se busca asegurar el cumplimiento de las obligaciones principales, generando la posibilidad de obtener ingresos a favor del deudor por la prestación de los servicios.

Por último, sobre el análisis de la debida diligencia como condición para admitir la deducción de los gastos por penalidades contractuales, la Quinta Sala solo se limita a señalar que las penalidades se producen por el incumplimiento en los plazos de ejecución en los contratos suscritos con el IRTP y SEDAPAL. En ese sentido, para el referido órgano, Servicios Compartidos asumió el pago de las penalidades, al ser consecuencia de un incumplimiento que le resulta imputable. A diferencia de las Sentencias de Casación N°s 8407-2013-Lima y 7686-2023-Lima que aduce explícitamente que el contribuyente no puede beneficiarse tributariamente de incumplimientos contractuales, en el caso objeto de análisis, la Quinta Sala indirectamente introduce el criterio de la diligencia de Servicios Compartidos.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 37° de la LIR, se observa que, para determinar la deducibilidad de un gasto a fin de establecer la renta neta empresarial, el gasto debe ser necesario para la producción de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente

productora. Además, dicho análisis debe complementarse con la evaluación de si el gasto es normal para la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente y si resulta razonable en función con los ingresos obtenidos por éste, según el caso concreto.

En consecuencia, de la normativa en cuestión, no se ha previsto el criterio de la debida diligencia del contribuyente en la evaluación de la causalidad del gasto. Si bien en el último párrafo del artículo 37° de la LIR se admite la aplicación de otros criterios distintos a los de normalidad y razonabilidad, dicha habilitación legal debe ser interpretada conforme al sentido de la norma.

El artículo 37° de la LIR establece que todos los gastos deben cumplir con el principio de causalidad para ser considerados como deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, como también impone límites cuantitativos y cualitativos a ciertos gastos a fin de ser deducibles (por ejemplo, la deducibilidad de las mermas y/o desmedros), los cuales son de carácter objetivo. En consecuencia, ante la incorporación de un criterio de la diligencia del contribuyente para el análisis de la deducibilidad del gasto por penalidades contractuales, supondría desnaturalizar el sentido de la norma, dado que la diligencia responde a un análisis subjetivo del comportamiento o conducta del deudor que responde al ámbito de la responsabilidad civil, el mismo que cuenta con sus propias reglas y criterios aplicables, por lo que no resulta coherente su incorporación.

En ese sentido, los gastos por penalidades contractuales asumidos por Servicios Compartidos son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- La negativa a admitir la deducción de los gastos por penalidades contractuales corresponde a una interpretación restrictiva del principio de

causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR, debido a que se exige la vinculación directa entre el gasto y la producción de renta gravada.

- Si bien el Tribunal Fiscal suele adoptar el sentido amplio del principio de causalidad, ello no implica que el sentido restrictivo sea inválido en nuestro ordenamiento jurídico. De hecho, al ser una interpretación en la cual no hay un procedimiento único de interpretación, el resultado interpretativo puede ser distintivo a los demás sin necesidad de ser contrario al ordenamiento. Además, la interpretación restrictiva del principio de causalidad puede considerarse válida, dado que se sujeta a límites previstos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
- El tratamiento del gasto por penalidades contractuales se debe efectuar bajo el sentido amplio del principio de causalidad, dado que reconoce la deducción de aquellos gastos que de forma indirecta o mediata contribuyen con la obtención de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente productora. Asimismo, dicha interpretación es compatible con el principio de capacidad contributiva en materia tributaria y la libertad contractual.
- Los pagos por concepto de penalidades contractuales son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, siempre que se verifique la relación indirecta entre dicha erogación y la producción de renta gravada y la conservación de la fuente productora. Aquella vinculación se acredita cuando la penalidad deriva de las obligaciones pactadas en los acuerdos celebrados por las partes, el cual debe guardar relación con las actividades del giro del negocio del contribuyente.
- Las penalidades deben estar previstas en el contrato o un documento posterior fehaciente, dado que responden a una obligación contractual asumida voluntariamente por las partes en el marco del desarrollo de sus actividades empresariales.
- El contrato que contemple la cláusula penal o, en su defecto, el documento posterior fehaciente, que sustenta el acuerdo sobre la aplicación de la

penalidad, constituye el principal medio probatorio para acreditar la relación de causalidad indirecta entre el gasto y la preservación de la fuente productora y la obtención de ingresos gravados.

- No resulta coherente ni jurídicamente válido introducir el análisis de la diligencia para evaluar la deducibilidad del gasto según el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR, puesto que solo se exige acreditar si el gasto es necesario para la obtención de ingresos gravados y la preservación de la fuente productora.
- Bajo el sentido amplio del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la LIR, los gastos por penalidades contractuales asumidos por Servicios Compartidos son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, en tanto se acredita la relación indirecta entre dicho gasto y la generación de la renta y/o el mantenimiento de la fuente productora, puesto que el pago de las penalidades deriva de las obligaciones asumidas a partir de los contratos celebrados el INRTP y SEDAPAL, los cuales guardan relación con las actividades del giro del negocio de Servicios Compartidos.
- Los pagos por penalidades contractuales efectuados por Servicios Compartidos cumplen con los criterios de normalidad y razonabilidad. Por un lado, la incorporación de cláusulas penales es una práctica habitual, puesto que es exigible en el marco de las contrataciones con entidades públicas. Por otro lado, los montos pagados por concepto de penalidad son razonables respecto a los ingresos obtenidos de los contratos, al no superar el límite del 10% del monto del contrato, según la normativa correspondiente a las contrataciones estatales.

BIBLIOGRAFÍA

Alva Matteucci, M. (2009). El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta. *Actualidad empresarial* (197). <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/01/05/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta/>

Castillo Freyre, M., & Rivas Caso, G. (2014). La diligencia y la inejecución de las obligaciones. *IUS ET VERITAS*, 24(48), 130-141. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11913>

Castillo-Freyre, M., & Osterling-Parodi, F. (2016). La funcionalidad de la cláusula penal. *Ius Et Praxis*, 47(047), 29-46. <https://doi.org/10.26439/iusetpraxis2016.n047.939>

Del Águila, A. (2018). El sentido amplio de la causalidad y su instrumentalización. <https://tesis.pucp.edu.pe/items/163216a5-429f-4054-8c80-bb9ab6ec0cc9>

Durán Rojo, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad Y Negocios*, 4(7), 5-16. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.200901.001>

Fernández Arámbulo, D. & Eustaquio Ramírez, E. (s/f). ¿Es posible deducir el pago de las penalidades contractuales? Thomson Reuters. <http://www.distnconline.com/icbb/wp-content/uploads/2015/08/novedades-Prevenci%C3%B3n.pdf>

García Mullín, R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos.

García Ricci, D. (2018). Estado de derecho y principio de legalidad. Colección CNDH. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. <https://repositorio.unam.mx/contenidos/5005774>

Guastini, R. (2014). Interpretar y argumentar. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Hernández Berenguel, L. (2002). Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta. IUS ET VERITAS, 13(25), 297-303. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215>

Landa Arroyo, C. (2013). La constitucionalización del derecho peruano. Derecho PUCP, (71), 13-36. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201302.001>

Picón Gonzales, J. (2003). ¿Necesario o no necesario? Esa es la cuestión la fiscalización de los gastos. Derecho & Sociedad, (21), 288-295. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17382>

Picón Gonzales, J. (s/f). Consideraciones sobre la causalidad de las adquisiciones para su deducción de la renta empresarial. https://actualizaciones.dogma.com.pe/files/CAUSALIDAD_Homenaje_JFC.pdf

Rubio Correa, M. (2009). El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica. <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/09/El-sistema-juridico-Introduccion-al-Derecho-Marcial-Rubio-Correa-LP.pdf>

Sevillano, S. (2014). Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Soto Coaguila, C. (2004). "La función de la cláusula penal en los contratos y la inmutabilidad de las penas convencionales" En: Libro de Homenaje a Jorge

Avendaño, Tomo I. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2004. pp. 831-863.
<https://repositorio.pucp.edu.pe/items/8795da7e-25c0-4240-8fc4-fceec8e47854>

Talavera Cano, A. (2016). Regulando la Intolerancia ante los Incumplimientos Contractuales. IUS ET VERITAS, 24(52), 194-201.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16379>

Villanueva Gutiérrez, 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>

Zagrebelsky, G. (2003). El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia. Madrid: Trotta.

Normativa

Código Civil, Decreto Legislativo N° 295, Diario Oficial El Peruano (25 de julio de 1984).

Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Diario Oficial El Peruano (22 de junio de 2013).

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Diario Oficial El Peruano (08 de diciembre de 2004).

Ley de Contrataciones del Estado, Ley N° 30225, Diario Oficial El Peruano (11 de julio de 2014).

Reglamento de la Ley N° 30225, Ley de Contrataciones del Estado, Decreto Supremo N° 350-2015-EF, Diario Oficial El Peruano (10 de diciembre de 2015).

Jurisprudencia

RTF N° 00710-2-1999. (1999, 25 de agosto). Tribunal Fiscal.

RTF N° 05674-3-2020. (2020, 13 de octubre). Tribunal Fiscal.

Sentencia de Casación N° 8407-2013-Lima. (2015, 02 de julio). Corte Suprema de Justicia de la República.

Sentencia de Casación N° 8327-2015-Lima. (2017, 18 de mayo) Corte Suprema de Justicia de la República.

Sentencia de Casación N° 7686-2023-Lima. (2023, 17 de agosto). Corte Suprema de Justicia de la República.

Sentencia N° 00001-2004-AI/TC. (2004, 27 de septiembre), Tribunal Constitucional. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>

Sentencia N° 033-2004-AI/TC. (2004, 28 de septiembre). Tribunal Constitucional. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Sentencia N° 03741-2004-AA/TC. (2005, 14 de noviembre). Tribunal Constitucional. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf>

Sentencia N° 02175-2011-PA/TC. (2012, 20 de marzo). Tribunal Constitucional. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/02175-2011-AA.html>

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

TEMA: PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y PENALIDAD

SUMILLA: El pago de penalidades se establece para casos de mora o como garantía de un pacto determinado. En dichos casos, el acreedor tiene derecho a exigir, además de la penalidad, el cumplimiento de la obligación, lo que no da lugar al derecho a deducción del impuesto a la renta. Por consiguiente, la Sala Superior incurrió en interpretación errónea del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, corresponde estimar la causal material denunciada por la parte recurrente y, en consecuencia, declarar fundada la casación interpuesta.

PALABRAS CLAVE: principio de causalidad, penalidades, incumplimiento de contrato

Lima, once de septiembre de dos mil veinticuatro

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

I. VISTA

La causa número cuatro mil novecientos sesenta y seis guion dos mil veinticuatro en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

OBJETO DEL RECURSO

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la entidad demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del catorce de febrero de dos mil veinticuatro (fojas seis mil noventa y cuatro a

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

seis mil dieciséis del expediente judicial digitalizado¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de enero de dos mil veinticuatro (fojas seis mil setenta y dos a seis mil ochenta y nueve), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número trece, del cuatro de diciembre de dos mil veintitrés (fojas cinco mil novecientos noventa y tres a seis mil cuatro), que declaró **infundada** la demanda.

Antecedentes del caso

1.1. De la demanda

Mediante escrito presentado el veintiocho de marzo de dos mil veintidós por la **SUNAT** (fojas tres a ochenta y uno), se postuló la siguiente pretensión:

Pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05674-3-2020, del trece de octubre de dos mil veinte, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N.º 0150140014955, del trece de octubre de dos mil veinte, y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N.º 012-003-0103442, emitida por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dieciséis, vinculado al reparo por gasto por pago de penalidades.

Pretensión accesoria: Se ordene al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento confirmando la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014955, del trece de octubre de dos mil veinte,

¹ En adelante, todas las citas remiten al PDF del expediente digitalizado, salvo indicación distinta.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

y de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0103442, en el extremo impugnado.

La parte recurrente en el escrito de su demanda argumentó lo siguiente:

- a) La parte demandante refiere que la resolución impugnada es nula dado que contraviene el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que los pagos por penalidad son deducibles por el solo hecho de existir una cláusula penal en los contratos, pero no analiza la finalidad de las penalidades y el hecho de que una sanción entre particulares no puede ser asumida por el Estado.
- b) Añade la parte recurrente que no está en controversia el hecho de que el contribuyente incumplió de forma injustificada los plazos para la entrega de los servicios contratados; tampoco se controvierte que, en los contratos firmados por el contribuyente con el Instituto Nacional de Radio y Televisión del Perú - IRTP y Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Lima (Sedapal), se incorporó las cláusulas penales por incumplimiento injustificado en la entrega de los servicios contratados. Asimismo, ambas partes reconocen que el contribuyente no solicitó una ampliación del plazo para la entrega de los servicios pese a que la Ley de Contrataciones del Estado lo permite. Además, precisa que no está en discusión el hecho de que la contribuyente no acreditase que la demora en la entrega de los servicios contratados se debió a aspectos vinculados a la naturaleza de la ejecución de los servicios contratados.
- c) Indica la parte demandante que lo que busca es que se analice si, para efectos de aceptar como deducción los pagos por penalidad, es suficiente que la obligación de la penalidad se encuentre incorporada

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

en los contratos, como sostiene el Tribunal Fiscal; o si, por el contrario, por su propia naturaleza y finalidad, estos conceptos (penalidades) no son deducibles en tanto no cumplen con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- d)** Indica la demandante que no se puede considerar que los incumplimientos injustificados de obligaciones contractuales son propios del giro del negocio y necesarios para la generación de rentas gravadas, pues son situaciones que, en principio, no debieran ocurrir cuando se cumplen con las obligaciones asumidas en los términos pactados.
- e)** Añade la SUNAT que las penalidades son sanciones civiles que no están vinculadas propiamente a la prestación del servicio, sino a la falta de cumplimiento del contrato por parte del contribuyente y, comoquiera que es un acuerdo adicional a la prestación del servicio, si el contribuyente no cumple los términos del contrato, debe ser él quien asuma esa carga y no el Estado, lo que evidencia que tales penalidades no cumplen con el principio de causalidad.
- f)** Indica la administración tributaria que lo resuelto por el Tribunal Fiscal no solo implica desconocer la finalidad y naturaleza del concepto de penalidad, sino que además implica vaciar de contenido el principio de causalidad, dado que se estaría aceptando deducciones por gastos que no están vinculados con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, al no ser necesarios e indispensables para el cumplimiento de la prestación del servicio.
- g)** Agrega la demandante que la resolución impugnada es nula dado que incurre en falta de motivación, al no dar respuesta a los argumentos centrales que sirvieron de sustento al reparo; así como en una motivación aparente, al sostener que los gastos por penalidad son deducibles por el solo hecho de tener como origen un acuerdo

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

contractual sin hacer una valoración sobre el comportamiento pasivo de la contribuyente.

1.2. Sentencia de primera instancia

El Juez del Vigésimo Primer Juzgado Especializado en la Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número trece, del cuatro de diciembre de dos mil veintitrés (fojas cinco mil novecientos noventa y tres a seis mil cuatro), declaró **infundada** la demanda.

Expone los siguientes fundamentos:

- a) El Juzgado refiere que la administración tributaria considera que no es deducible el pago de penalidades por incumplimiento contractual, ya que se requiere que se demuestre la necesidad y causalidad del gasto, evaluándose ello en cada caso, como el hecho de que el contribuyente debe acreditar que la demora en la entrega de los servicios contratados se debió a aspectos vinculados a la naturaleza de la ejecución de los servicios contratados y que esa penalidad debe mantener la fuente.
- b) Indica el Juzgado que, si el Informe N.º 091-2003-SUNAT/2B000 considera que el incumplimiento de los términos de los contratos origina el pago de las penalidades previamente pactadas, y concluye que el pago por concepto de penalidad es un gasto vinculado a la producción y mantenimiento de la fuente de la renta gravada, generada en relación con los contratos en los que esas penalidades se entienden pactadas, y como tal es deducible para la determinación de la renta neta imponible; entonces, el planteamiento de la demandante SUNAT formulado en el escrito de demanda, en el sentido de que el contribuyente debe acreditar que la demora en la entrega de los

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

servicios contratados se debe a aspectos vinculados a la naturaleza de la ejecución de los servicios contratados y que debe acreditar también que esa penalidad debe mantener la fuente, resulta ser un exceso que no se ajusta al parámetro establecido en la consulta emitida, que es de obligatorio cumplimiento para la SUNAT.

- c) Añade el Juzgado que, en el referido informe vinculante, tan solo se exige que se verifique el incumplimiento de los términos contractuales y que las penalidades previamente pactadas se hayan activado y pagado ante tal incumplimiento, para deducirla como gasto. En dicho informe emitido por la SUNAT se asume que la penalidad activada y pagada ante el incumplimiento contractual es deducible como gasto.

1.3. Sentencia de segunda instancia

La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista contenida en la resolución diecinueve, del treinta y uno enero de dos mil veinticuatro (fojas seis mil setenta y dos a seis mil ochenta y nueve), **confirmó** la sentencia de primera instancia.

Expone los siguientes argumentos:

- a) La Sala Superior refiere que, respecto a la causalidad y las penalidades, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N.º 8327-2015-LIMA, del dieciocho de mayo de dos mil diecisiete, refiere:

4.4. [...] se debe tener en consideración que para efectos de aceptar la deducción de un gasto para fines de determinación del Impuesto a la Renta atendiendo al concepto de penalidad; es necesario que se cumpla con demostrar la causalidad entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente; es decir, el gasto incurrido debe encontrarse debidamente acreditado con documentos, comprobantes de pago y

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

contar con documentación adicional fehaciente; de ello, se desprende que el concepto de penalidad debe estar contenido, por ejemplo, en algún documento que demuestre el momento del acuerdo o la penalidad acordada, pues será a través de aquel donde se pruebe el arreglo arribado, sobre todo la penalidad que se debería cancelar; esto es, debe existir instrumentales que prueben el momento en que se contrató un bien o servicio y se pactó una penalidad; que no es lo mismo, que se acompañe documento de la proveedora reconociendo dicho concepto, y, que el mismo tenga fecha posterior al acuerdo arribado.

- b)** En atención a ello, la Sala Superior precisa que los contratos suscritos con Sedapal y el IRTP definen el objeto de la contratación y las penalidades que deben pagarse ante el incumplimiento de los plazos establecidos para la ejecución de los servicios prestados. Asimismo, constituye un aspecto incontrovertible que las penalidades se impusieron por el incumplimiento de los plazos señalados en los contratos de referencia; esto quiere decir que se generaron durante el desarrollo de las prestaciones pactadas. En ese sentido, resulta indiscutible que las penalidades pagadas están vinculadas a las fuentes generadoras de las rentas, por lo que cumplen con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, son gastos deducibles de dicho impuesto en el ejercicio dos mil dieciséis.
- c)** Refiere la Sala Superior que el Juzgado sí expone los fundamentos de hecho y derecho que le sirvieron de base para sustentar su decisión de que los pagos por penalidades por incumplimiento de contratos son gastos deducibles del impuesto a la renta del ejercicio dieciséis. Asimismo, desestimó los argumentos de fondo porque el Informe N.º 091-2003-SUNAT/2B000, que considera vigente y de obligatorio cumplimiento, establece que para determinar si las penalidades son gastos deducibles solo se debe verificar que estén pactadas en el contrato, mas no su naturaleza o finalidad; y desestimó los argumentos de forma porque la resolución administrativa impugnada se encontraba debidamente motivada al compartir su posición.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

- d) Añade la Sala Superior que, en este caso, es incontrovertible que Sedapal y el IRTP aplicaron a la empresa demandada penalidades por el incumplimiento de los plazos acordados para el desarrollo de sus actividades. Siendo así, y dado que para dilucidar la controversia sobre la deducibilidad de las penalidades únicamente es necesario examinar el principio de causalidad, resulta irrelevante verificar si el incumplimiento contractual fue justificado o si se solicitó la ampliación de plazos.
- e) Indica la Sala Superior que, de acuerdo a la jurisprudencia y doctrina anteriormente citada, el principio de causalidad regulado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta debe ser entendido en su sentido más amplio, de tal manera que basta que se acredite que un gasto está relacionado de forma directa o indirecta con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente de la renta, para que se considere que dicho gasto es causal. Si bien a primera vista las penalidades constituyen, por un lado, una sanción por el incumplimiento del contrato y, por el otro, una indemnización por los perjuicios ocasionados, también son gastos que están estrechamente relacionados a la fuente generadora de riqueza, pues se ejecutan en el desarrollo de las prestaciones pactadas en los contratos; tanto es así que, de llegar a su límite o desconocerse, se podría resolver los contratos, que finalmente son los que generan la renta
- f) Por otro lado, la Sala Superior refiere que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante la Casación N.º 8407-2013-LIMA, del dos de julio de dos mil quince, precisó que el pago de indemnización no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual y, por ende, no es deducible del impuesto a la renta. No

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

obstante, posteriormente, la misma Sala Suprema con la Casación N.º 8327-2015-Lima, del dieciocho de mayo de dos mil dieciocho, reconoció que las penalidades (indemnizaciones) pueden ser deducibles del impuesto a la renta, siempre que se acredite el cumplimiento del principio de causalidad, para lo cual es necesario que las penalidades hayan sido pactadas en un documento. Esto evidencia que la Corte Suprema de Justicia de la República ha variado su criterio respecto a si las penalidades son gastos deducibles del impuesto a la renta; la Sala Superior concuerda con el último criterio, por las razones expuestas en su resolución, al haberse acreditado que las penalidades fueron pactadas en contratos y cumplen con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.4. Del recurso de casación y el auto calificadorio

El recurso de casación presentado por la SUNAT fue declarado procedente por esta Sala Suprema mediante auto calificadorio del veinticuatro de junio de dos mil veinticuatro (fojas sesenta y nueve a setenta y ocho del cuaderno de casación), por las siguientes causales²:

a) Infracción normativa de los numerales 3 y 6 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú

Menciona que, el Juzgado declaró infundada la demanda basada únicamente en el Informe N°091-2003-SUNAT/2B000, es decir se remite a dicho informe sin hacer su propio análisis de la controversia y de sus argumentos, la referida situación fue cuestionada en su recurso de apelación y por dicha razón se releva de cualquier otro análisis.

Si la Sala Superior no hubiera incurrido en la infracción denunciada su decisión hubiera sido distinta, esto es, a efectos de cautelar el derecho a la pluralidad de instancia, el debido proceso y el derecho a la defensa, hubiera declarado nula la sentencia de primera instancia.

b) Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

Sostiene que, la sentencia de primera instancia incurrió en una motivación aparente e inexistente, puesto que se sustentó de forma íntegra en un informe emitido por la Intendencia Nacional Jurídica de Sunat y no hizo su propio análisis, y no se dio respuesta a sus argumentos centrales de su demanda.

Indica que, la Sala Superior apoya su decisión en una afirmación falsa, dado que no advirtió que la RTF consideró que los pagos por penalidad son deducibles por el solo hecho de existir una cláusula penal en los contratos, sin analizar la finalidad y naturaleza de las penalidades y tampoco sin hacer una valoración sobre el comportamiento pasivo del contribuyente al advertir que no iba a cumplir con los plazos no pidió la ampliación de plazos, lo que evitaría incurrir en penalidades.

En efecto, después que el Tribunal Fiscal considera que los gastos por pagos de penalidades a favor de IRTP y SEDAPAL cumplen con el principio de causalidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, porque tienen como origen el incumplimiento de contrato y que tales penalidades estaban pactadas en los contratos, y por esa razón levanta el reparo y revoca la resolución de intendencia apelada.

c) Infracción normativa por interpretación errónea del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta

Señala que, la interpretación de la Sala Superior no cumple con la finalidad del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, porque considera que para tener acreditada la causalidad, no es necesario tener en cuenta los elementos que ocasionaron el gasto, pues basta que se haya hecho en el marco de la actividad de la empresa y que en el caso de penalidades es suficiente que esté regulado en los contratos para considerar a los gastos como causales.

La causalidad no es un concepto abstracto, ya que no basta que la obligación del pago de penalidad por incumplimiento de contrato esté recogida en el contrato, sino que además, en virtud de elemento "necesario" de la causalidad, se tiene que analizar si el incumplimiento se debe a la propia naturaleza del servicio, y si de los hechos y documentos se advierte que el contribuyente estaba en la posibilidad notoria de impedir el incumplimiento.

A fin de realizar dicho análisis resulta indispensable tener en cuenta los elementos que conllevaron al gasto, la causalidad debe ser analizada a la luz de los elementos que lo conforman (necesidad, normalidad, generalidad y razonabilidad) a que se refiere el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, la Sala Superior considera que no es necesario analizar los elementos (si el incumplimiento de contrato fue o no justificado o si se solicitó o no la ampliación de plazo) que originaron la penalidad.

CONSIDERANDO

PRIMERO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación

1.1. En primer lugar, es importante destacar que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho. Para ello, se parte de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, con el fin evaluar si la calificación jurídica realizada corresponde adecuadamente a dichos hechos. Por tanto, no basta con que exista una infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en relación con lo resuelto.

1.2. La labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. En este proceso, los jueces ejercen un control del derecho, garantizando su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³. Además, revisen si los casos particulares que acceden a la casación son resueltos conforme a la normativa jurídica. En este sentido, corresponde a los jueces de casación verificar y cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en cada asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Asimismo, al haber incluido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, es necesario precisar que el recurso no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni está orientado a realizar un reexamen del conflicto ni a obtener de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Se trata más bien de un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la correcta aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

³ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, el cual debe basarse en las causales previamente señaladas por la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación de normas que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones ocurridas durante el proceso. En tal sentido, aunque todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

1.5 Sobre la función de la Corte Suprema

En atención a su valor funcional, los órganos jurisdiccionales pueden clasificarse en órganos de grado y órganos de cierre. Los primeros se encargan de interpretar el significado de las disposiciones normativas relevantes para el objeto del proceso que tienen a su cargo, verificando la ocurrencia (o no) de los hechos invocados por las partes como base de sus pretensiones y defensas. Por otro lado, los órganos de cierre tienen una función específica: garantizar el cumplimiento de la norma (nomofilaxis) y concretar un valor instrumental: la uniformidad de la jurisprudencia.

Por lo tanto, aunque estos órganos resuelven conflictos de intereses intersubjetivos con relevancia jurídica (finalidad privada), su tarea fundamental es interpretar las normas, es decir, construir referentes normativos claros para los demás jueces y, en general, para la comunidad.

⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

En esto consiste su valor instrumental, el cual es exclusivo, efectivo y eficiente.

Análisis de las causales procesales

SEGUNDO. Infracción normativa de los numerales 3 y 6 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; e infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

2.1. El derecho al **debido proceso** y la tutela jurisdiccional ha sido objeto de interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Perú), la cual ha establecido:

[...] en su jurisprudencia que es consciente de que las autoridades internas están sujetas al imperio de la ley y, por ello, están obligadas a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, también están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de las normas contrarias a su objeto y fin [...].⁵

2.2. En ese entender, cabe señalar:

[...] que las garantías judiciales protegidas en el artículo 8 de la Convención, también conocidas como garantías procesales, este Tribunal ha establecido que para que en un proceso existan verdaderamente dichas garantías, es preciso que se observen todos los requisitos que sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho [...], es decir, las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo la consideración judicial [...].⁶

⁵ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México”. Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.

⁶ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso J. vs. Perú”. Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

Asimismo, resulta necesario precisar que las garantías procesales mínimas deben observarse en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las partes, habiendo puntualizado la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al respecto, lo siguiente:

Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas [...].

2.3. Los incisos 3 y 6 del artículo 139⁷ de la Constitución Política del Perú consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, así como la pluralidad de instancias. Conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. Del mismo modo, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los lineamientos del debido proceso legal, que se refiere al “[...] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén

⁷ **Constitución Política del Perú**

Artículo 139. Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

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

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

[...]

6. La pluralidad de la instancia.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos [...]”⁸.

2.4. El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. El referido tribunal señala que:

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

*A través de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.*⁹

2.5. Así también, el derecho al debido proceso, como ya se ha señalado, comprende, el derecho de **motivación de las resoluciones judiciales**, previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental¹⁰, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con

⁸ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Casa Nina vs. Perú”. Sentencia del veinticuatro de septiembre de dos mil veinte; párr. 88.

⁹ Resolución recaída en el Expediente N.º 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.

¹⁰ **Constitución Política del Perú**

Artículo 139. Principios de la Administración de Justicia

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.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por los artículos 122 (inciso 3) y 197 del Código Procesal Civil¹¹, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial¹². Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional¹³.

¹¹ **Código Procesal Civil**

Artículo 122. Las resoluciones contienen:

[...]

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

Artículo 197. Valoración de la prueba

Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

¹² **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 12. Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

¹³ El Tribunal Constitucional, en la sentencia del Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial *El Peruano*, ha puntualizado que:

[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

2.6. Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el principio de congruencia, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como —de ser el caso— en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso y menos fijada como punto controvertido, o, a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia “exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas”.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

por tanto, un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas¹⁴.

2.8. En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

2.9. Sobre el proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende el Tribunal Constitucional¹⁵ que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha**: Cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b) Motivación aparente**: Cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c) Motivación insuficiente**: Cuando se

¹⁴ Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 00356-2022-PHC/TC, publicada el quince de junio de dos mil veintitrés en el diario oficial *El Peruano*.

¹⁵ Resolución del referido tribunal recaída en el Expediente N.º 0728-2008-PHC/TC, publicada el ocho de noviembre de dos mil ocho en el diario oficial *El Peruano*.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y **d) Motivación defectuosa en sentido estricto**: Cuando se vulnera las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

2.10. Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales confirma la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda interpuesta por la SUNAT. Ello implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente, la cual refiere que la **Sala Superior incurre en inobservancia del debido proceso y tutela jurisdiccional y vulnera el derecho a la pluralidad de instancia**, al no declarar nula la sentencia de primera instancia, pues la referida sentencia se basó únicamente en el Informe N.º 091-2003-SUNAT/2B000, es decir, se remitió a dicho informe sin hacer su propio análisis de la controversia y de sus argumentos, situación que fue cuestionada en su recurso de apelación.

2.11. Asimismo, la parte recurrente refiere que la **Sala Superior incurre en motivación aparente e inexistente**, al apoyar la decisión de la sentencia de primera instancia en una afirmación falsa, dado que no advirtió que la resolución del Tribunal Fiscal consideró que los pagos por penalidad son

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

deducibles por el solo hecho de existir una cláusula penal en los contratos, sin analizar la finalidad y naturaleza de las penalidades, y sin hacer una valoración sobre el comportamiento pasivo de la empresa contribuyente, que, al advertir que no iba a cumplir con los plazos, no pidió su ampliación, lo que le hubiera evitado incurrir en penalidades.

2.12. Así, de la revisión integral de la sentencia de vista materia de casación, tenemos que se aprecia que el colegiado superior ha cautelado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que ha delimitado la materia de controversia, que fue objeto de pronunciamiento en el considerando tercero, conforme a las pretensiones planteadas. Asimismo, ha cumplido con emitir decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación —los que previamente se han identificado en los fundamentos del recurso de apelación—, tal como se desglosa del desarrollo lógico-jurídico que emerge desde el considerando quinto de la sentencia de vista.

2.13. Al respecto, se advierte que la Sala Superior cita y analiza las normas que regulan sobre la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF; así también, cita la Casación N.º 8327-2015, del dieciocho de mayo de dos mil diecisiete, que se pronuncia respecto a la causalidad y las penalidades; asimismo, analiza lo actuado en el procedimiento administrativo, es decir, los contratos suscritos por la empresa demandada con el Instituto Nacional de Radio y Televisión del Perú - IRTP y Sedapal, y concluye que se aplicó para la empresa demandada penalidades por incumplimiento de los plazos acordados para el desarrollo de las actividades.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

2.14. Conforme a la jurisprudencia y a las normas citadas, la Sala Superior infiere que las penalidades se pactaron ante la posibilidad de que la empresa demandada efectúe el indebido cumplimiento o el incumplimiento de las prestaciones de servicios pactadas en los contratos; en otras palabras, su finalidad principal es cubrir los riesgos de la ejecución contractual. En consecuencia, la Sala Superior indica que las penalidades pagadas se encuentran vinculadas con la fuente generadora de la renta.

2.15. Por lo tanto, la Sala Superior concluye que, al estar vinculadas con el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los contratos, cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, esta Sala Suprema infiere que la Sala Superior realizó su análisis siguiendo los criterios de la debida motivación y el debido proceso, con lo que se permite conocer cuál fue el razonamiento empleado para confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demandada. Además, no vulnera el derecho al principio de pluralidad de instancias, pues la parte recurrente tuvo la oportunidad para que la Sala Superior se pronuncie sobre la sentencia de primera instancia. En consecuencia, corresponde declarar **infundadas** estas causales.

Análisis de la causal material

TERCERO. Infracción normativa por interpretación errónea del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta

3.1. La parte recurrente refiere que la Sala Superior no cumple con la finalidad del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, porque considera que, para tener acreditada la causalidad, no es necesario

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

tener en cuenta los elementos que ocasionaron el gasto, pues basta que se haya hecho en el marco de la actividad de la empresa; y que, en el caso de penalidades, es suficiente que estén reguladas en los contratos para considerar los gastos como causales.

3.2. Añade la parte recurrente que, a fin de realizar dicho análisis, resulta indispensable tener en cuenta los elementos que llevaron al gasto. La causalidad debe ser analizada a la luz de los elementos que la conforman (necesidad, normalidad, generalidad y razonabilidad), a que se refiere el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, la Sala Superior considera que no es necesario analizar los elementos (si el incumplimiento de contrato fue o no justificado, o si se solicitó o no la ampliación de plazo) que originaron la penalidad.

3.3. A efectos de emitir pronunciamiento respecto a los argumentos que dan sustento a la causal material planteada por la parte recurrente, es preciso tener presente, en primer lugar, el marco normativo referido al caso en concreto, para luego relacionarlo con los hechos con relevancia jurídica materia de controversia. Para este fin, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF

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

Del referido artículo se debe advertir que el impuesto se aplica sobre la renta neta; es decir, la renta bruta menos los gastos necesarios para producirla o mantener su fuente, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida, conforme lo establece el artículo en referencia. Recoge así el denominado principio de casualidad, el cual establece que las empresas que

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

deduzcan gastos para efectos del impuesto a la renta deben estar en condiciones de **demostrar que ellos sean necesarios** y que estén destinados a **contribuir con la generación de rentas gravadas** de dicha empresa.

3.4. Así, tenemos que la tercera disposición final de la Ley N.º 27356¹⁶ señala lo siguiente:

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

En la doctrina, sobre el principio de causalidad, García Mullín señala:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.¹⁷

Así también con relación al principio de causalidad, la Sentencia de Casación N.º 02743-2009, emitida por Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el considerando noveno, señala lo siguiente:

[...] Precisase que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso i), de dicho artículo, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

3.5. En este sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, deben observarse los siguientes criterios: **i)** los gastos deben tener como finalidad la

¹⁶ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el dieciocho de octubre de dos mil.

¹⁷ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque (1980). *Manual del impuesto a la renta*. Santo Domingo; p. 122.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

generación de rentas (causa subjetiva) y **ii)** los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Es decir, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas. Dicho de otro modo, los gastos que no estén vinculados a las actividades de la empresa y/o que no tengan como finalidad la generación de rentas, no pueden ser considerados como gastos deducibles.

3.6. En tal sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora¹⁸, la administración tributaria tiene la potestad de observar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en la hipótesis de encontrar inconsistencias o información que requiera ser verificada, comunicará tal hecho al deudor tributario, para que este pueda levantar las observaciones. Este levantamiento de las observaciones implica señalar u ofrecer instrumentos o medios probatorios que razonablemente acrediten la vinculación de los gastos con las actividades productivas del deudor tributario y que, además, tengan como finalidad la generación de rentas.

3.7. Finalmente, debemos señalar que las exigencias de la administración tributaria a efectos de que el contribuyente acredite la causalidad de los gastos no pueden constituirse en exigencias irracionales. Igualmente, la

¹⁸ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 61. FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos no exigidos por la ley.

Análisis del caso concreto

3.8. Mediante Carta de Presentación N.º 180011595120-01-SUNAT y Requerimiento N.º 0121180000569, ambos del nueve de octubre de dos mil dieciocho, se puso en conocimiento de la empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. el inicio del procedimiento de fiscalización parcial del impuesto a la renta del ejercicio dos mil dieciséis.

3.9. Producto de ello, la administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0103442, del veintinueve de marzo de dos mil diecinueve, por la cual efectuó los siguientes reparos: **i)** deducción de penalidad contractual (casos Sedapal e Instituto Nacional de Radio y Televisión del Perú - IRTP) y **ii)** entrega de bonos extraordinarios en el marco de programa de retiro voluntario.

3.10. La empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C., al no estar de acuerdo, interpuso recurso de reclamación el siete de mayo de dos mil diecinueve, el cual fue resuelto por la Resolución de Intendencia N.º 0150140014955, del treinta y uno de julio de dos mil diecinueve, que lo declaró infundado.

3.11. La empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. interpuso recurso de apelación el veintiuno de agosto de dos mil diecinueve, el cual fue resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 5674-3-2020, de fecha trece de octubre de dos mil veinte, que revoca la resolución impugnada y deja sin efecto la Resolución de Determinación N.º 012-003-0103442.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

3.12. Corresponde señalar que la controversia se centra en determinar si la deducción realizada por la empresa cumple con el principio de causalidad, previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Se aprecia que la empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C., en el año dos mil dieciséis, suscribió un contrato mediante el cual se obligó a la prestación de servicio de desarrollo, mantenimiento, implementación y soporte de los sistemas informáticos a favor de Sedapal, que tendría que ser ejecutado en un plazo de 18 meses; en él se estableció como penalidad que, de existir un retraso injustificado en la ejecución de las prestaciones, Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. incurriría en mora por cada día de retraso y se le aplicaría una penalidad diaria.

3.13. Asimismo, en el año dos mil catorce, se suscribió un contrato de prestación de servicio mediante el cual Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. se obligó a prestar servicios de consultoría para la elaboración del estudio definitivo del proyecto de mejoramiento del servicio de documentación audiovisual y fonográfico a favor del Instituto Nacional de Radio y Televisión del Perú – IRTP, que tendría que ser ejecutado en un plazo de 49 días calendarios; también se pactó una penalidad por incumplimiento contractual.

Así pues, la empresa demandada incurrió en retrasos en la ejecución de las prestaciones objeto de los contratos suscritos con IRTP y Sedapal, situación que originó que incurra en la obligación de pagar las penalidades fijadas en los respectivos contratos.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

3.14. De lo señalado, la administración tributaria sustentó mediante la Resolución de Intendencia N.º 0150140014955¹⁹, del treinta y uno de julio de dos mil diecinueve, que:

[...] el pago de penalidades se generó por el incumplimiento injustificado por causa imputable al recurrente respecto de los plazos pactados contractualmente para la prestación de los servicios contratados, no habiendo ejercido la opción de solicitar una prórroga del plazo establecido en cada contrato, pese a encontrarse facultado, a efectos de no verse afectado por la penalidad, razón por la cual el recurrente estaba obligado a Indemnizar a SEDAPAL y el IRTP por los daños generados por su responsabilidad directa.

Que cabe precisar que entender lo contrario, supondría aceptar como deducibles para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría cualquier entrega de dinero realizada por los contribuyentes a sus clientes aunque no contribuyan a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora ni generen beneficio alguno a los mismos; supuesto que contraviene los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la renta para la deducción de gastos.

Que en tal sentido, carece de sustento lo alegado en el sentido que al tratarse de compromisos contractuales, el pago las penalidades constituyen gastos vinculados con la producción y mantenimiento de la fuente de la renta gravada, toda vez que conforme se ha analizado precedentemente, en el presente caso la aplicación de la penalidad ha tenido como finalidad la aplicación de una sanción frente al Incumplimiento contractual injustificado del contratista. Asimismo, el recurrente no ha acreditado que los mencionados retrasos sean propios de la actividad generadora de renta, ni tampoco ha acreditado que el pago de la penalidad haya redundado en la generación -directa o indirecta- de rentas gravadas ni en el mantenimiento de la fuente productora de la renta.

En tal sentido, no cumplen con el principio de causalidad, no siendo deducibles como gasto para efectos del Impuesto a la renta.

3.15. Cabe precisar que, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, deben observarse los siguientes criterios: **i)** los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva) y **ii)** los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Es decir, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y **que tengan como finalidad la generación de rentas.**

¹⁹ Fojas cinco mil seiscientos noventa y nueve a cinco mil setecientos nueve.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

3.16. Por lo tanto, corresponde señalar que las penalidades pagadas por la empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. son la consecuencia de no cumplir con el plazo establecido en los dos contratos con Instituto Nacional de Radio y Televisión del Perú - IRTP y Sedapal, por lo que se incurrió en dichos pagos por causas imputables a la empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C. En consecuencia, no resultarían propios de la generación de las rentas de la propia empresa, pues el pago de penalidades se estipula para el caso de mora o en seguridad de un pacto determinado, casos en los que el acreedor tiene derecho a exigir, además de la penalidad, el cumplimiento de la obligación, lo cual no puede generar derecho a la deducción del impuesto a la renta. En conclusión, la Sala Superior incurrió en interpretación errónea del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la renta, por lo que corresponde estimar la causal material denunciada por la parte recurrente y, en consecuencia, declarar fundada la casación interpuesta.

3.17. Por lo tanto, al establecer la infracción normativa de carácter material por parte de la instancia de mérito, conforme a lo expuesto en la presente ejecutoria, procede actuar en sede de instancia de conformidad con el primer párrafo del artículo 397 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 31591: "Si la Sala Suprema declara fundado el recurso por infracción de una norma de derecho material, la resolución impugnada deberá revocarse, íntegramente o parcialmente, según corresponda [...]". En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, **revocar** la sentencia de primera instancia, emitida con resolución número trece, del cuatro de diciembre de dos mil veintitrés (fojas cinco mil novecientos noventa y tres a seis mil cuatro), que declaró infundada la demanda; y, reformándola, **declarar** fundada la demanda.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

DECISIÓN

Por tales consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, mediante escrito del catorce de febrero de dos mil veinticuatro (fojas seis mil noventa y cuatro a seis mil dieciséis). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de enero de dos mil veinticuatro, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima. **Actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución trece, del cuatro de diciembre de dos mil veintitrés, por el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la demanda; por consiguiente, **DECLARARON NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 5674-3-2020, del trece de octubre de dos mil veinte, a fin de que el colegiado administrativo emita pronunciamiento en atención a los fundamentos expuestos.

Finalmente, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y la empresa Gestión de Servicios Compartidos S.A.C., sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Por licencia del señor Juez Supremo Yaya

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4966-2024
LIMA

Zumaeta, integra esta Sala el señor Juez Supremo Cartolín Pastor.
Interviene como ponente el señor Juez Supremo Pereira Alagón.

SS.

PROAÑO CUEVA

CARTOLÍN PASTOR

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

GUTIÉRREZ REMÓN

RVMB/led

