

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

TEMA: ACREDITACIÓN DE MERMAS

SUMILLA: Para acreditar las mermas, el administrado debe proceder de acuerdo a lo que establece el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, presentar el Informe Técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente; además, que no se puede sustentar las mermas con un informe correspondiente a un ejercicio distinto.

PALABRAS CLAVE: acreditación de mermas, informe técnico, requisitos del informe técnico.

Lima, veintisiete de setiembre de dos mil veintitrés

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

VISTA:

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa la demandante **Supermercados Peruanos Sociedad Anónima**, mediante escrito del doce de abril de dos mil veintitrés, fojas 946 a 976 del expediente judicial electrónico - EJE¹; presenta su recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinte de diciembre de dos mil veintidós (folios 924 a 936 del EJE), que **Confirma** la resolución número doce conteniendo la sentencia de fecha veintidós de julio de dos mil veintidós,

¹ En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

obranste de fojas 855 a 877 del Expediente Judicial Electrónico - EJE, que declaró **infundada** la demanda.

Antecedentes

Demanda

Mediante escrito del tres de agosto de dos mil veintiuno, la parte demandante Supermercados Peruanos Sociedad Anónima interpuso demanda contenciosa administrativa (folios 03 a 78 del EJE). Señala las siguientes pretensiones:

Primera Pretensión Principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal – RTF N° 03710-4-2021 y su resolución ampliatoria RTF N° 04284-4-2021, en los extremos que declaran que no surtió efectos la Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta de ejercicio 2018, vinculada a la reversión de la adición por concepto de mermas por daño producto, por su abierta contravención a la ley.

Primera Pretensión Accesorio a la Primera Pretensión Principal: Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140015707 y de la Resolución de Intendencia N° 012-024-0002014/SUNAT, en el extremo impugnado en la primera pretensión principal.

Segunda Pretensión Accesorio a la Primera Pretensión Principal: Se reconozca la validez y eficacia de la Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, en el extremo impugnado en la primera pretensión principal; y en consecuencia, se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que en el cálculo de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 considere la reversión de la adición asociada a la merma por daño producto contenida en la mencionada Declaración Rectificatoria.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

Segunda Pretensión Principal: Se declare la nulidad de la RTF N° 03710-4-2021 y su resolución ampliatoria RTF N° 04284-4-2021, en los extremos que declaran que no surtió efectos la Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta de ejercicio 2018, vinculada a los conceptos de la baja de activo con informe, gastos de publicidad Mundial de Rusia, participación adicional de utilidades (PAU) pagadas y no cargadas a gastos en el 2018 y gastos devengados en 2018 registrados en el 2019.

Primera Pretensión Accesorio a la Segunda Pretensión Principal: Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140015707 y de la Resolución de Intendencia N° 012-024-0002014/SUNAT, en el extremo impugnado en la segunda pretensión principal.

Segunda Pretensión Accesorio a la Segunda Pretensión Principal: Se reconozca la validez y eficacia de la Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, en el extremo impugnado en la segunda pretensión principal; y en consecuencia, se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que en el cálculo de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 considere la baja de activo con informe, gastos de publicidad Mundial de Rusia, participación adicional de utilidades (PAU) pagadas y no cargadas a gastos en el 2018 y gastos devengados en 2018, registrados en el 2019, contenidos en la mencionada Declaración Rectificatoria.

Sus argumentos son los siguientes:

- a) El Tribunal Fiscal avaló el cuestionamiento a la metodología utilizada para elaborar el Informe Técnico presentado por la Compañía lo cual resultaba ilegal. El Tribunal Fiscal, además de avalar actuaciones irregulares, actúa fuera de sus competencias.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

- b)** El colegiado administrativo convalidó el pronunciamiento arbitrario de la Administración Tributaria, en base a la ausencia de documentación que no fue requerida en el proceso de verificación.
- c)** La RTF es nula puesto que ha vulnerado el derecho a la prueba, a su apreciación razonada y valoración conjunta al no haber valorado debidamente la documentación que era relevante para resolver la materia controvertida.
- d)** La RTF es nula dado que no analizó correctamente la naturaleza y características del Informe Técnico N° 112-2019/AT/ FS, el que contiene el factor de merma aplicable a todos los ejercicios de la Compañía, incluyendo al ejercicio 2018. Que, el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria no han cumplido con acreditar que el factor de merma para el ejercicio 2018 sea distinto al del ejercicio 2013, esto en función a que la Compañía cuenta con un sistema de calidad que garantiza la estandarización de las operaciones de elaboración y/o comercialización, no permite que exista una variación significativa en sus operaciones.
- e)** Respecto a que al no haberse acreditado la variación de las condiciones que impacten en el factor de merma contenido en el Informe Técnico N° 112-2019/AT/FS, el mismo resulta aplicable a los ejercicios posteriores, como es el caso del ejercicio 2018. Lo anterior, encuentra sustento en la RTF N° 7702-3-2019.
- f)** La RTF es nula dado que avaló el cuestionamiento a la metodología utilizada para elaborar el informe presentado por la Compañía, siendo que en ese caso se debió presentar un informe de parte. Que, la RTF ha vulnerado el principio de legalidad por haberse interpretado erróneamente el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta – LIR.
- g)** Los medios probatorios aportados por la Compañía son pertinentes para acreditar la disminución de la adición por merma de abarrotes por daño producto, las cuales no fueron valorados y apreciados de forma conjunta en etapa administrativa.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

- h) La RTF es nula dado que ha validado el pronunciamiento arbitrario de la Administración Tributaria respecto a que no surtió efectos la declaración jurada – DJ rectificatoria, esto en base a la ausencia de documentación que no fue requerida en el procedimiento de verificación, lo que vulnera el derecho de defensa de la Compañía.
- i) La RTF es nula puesto que viola el debido procedimiento legal en cuanto incurre en omisión de pronunciamiento y consecuente falta de motivación al no señalar los motivos por los cuales no corresponde pronunciarse por los extremos no observados por la Administración Tributaria.

Contestaciones de la demanda

El Ministerio de Economía y Finanzas – MEF, en representación del Tribunal Fiscal, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (folios 135 a 157), con los siguientes fundamentos:

- a) La declaración jurada - DJ rectificatoria presentada por la demandante no surtió efecto legal alguno, toda vez que no acreditó la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella.
- b) El Tribunal Fiscal verificó de los actuados administrativos que el único aspecto que había sido cuestionado por la Administración fue el relacionado a la disminución de la adición por concepto de rotura de mercadería, el que de acuerdo a lo informado por la actora correspondía a mermas. Así, la demandante debía acreditar las mermas mediante un Informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, el que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas; y que, en caso contrario, no se admitirá la deducción.
- c) La demandante únicamente adjuntó la hoja de presentación del Informe Técnico N° 016-2019/FS/AL. Respecto al Informe Técnico N° 112-2019/AT/FS estaría vinculado a mermas que se habrían producido en el ejercicio 2013.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

- d) Ni la Administración Tributaria ni el Tribunal Fiscal cuestionaron la metodología aplicada en el Informe Técnico N° 112-2019/AT/FS, y tampoco han establecido un nuevo requisito distinto al establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - LIR.
- e) La declaración rectificatoria – DJ no surtió efectos, toda vez que, dentro del plazo de 45 días que tenía la Administración, emitió pronunciamiento al respecto, debido a que la demandante no sustentó la merma que habría dado lugar a la disminución de sus adiciones por dicho concepto.
- f) Las RTF N° 03710-4-2021 y la RTF de ampliación N° 04284-4-2021, materia de controversia no carecen de motivación por cuanto responden a las alegaciones vertidas en sede administrativa.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, contesta la demanda (folios 189 a 205), con los siguientes fundamentos:

- a) El demandante no acreditó la merma incurrida, conforme con el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, con lo cual no se ha comprobado la veracidad y exactitud de la totalidad de la DJ rectificatoria que tiene como efecto disminuir la renta neta imponible y con ello el IR del ejercicio 2018.
- b) La RTF no ha incurrido en vicios de nulidad por cuanto en ella se han expresado los fundamentos de su decisión que se sustentan en una valoración conjunta y razonada de la prueba.
- c) El propio demandante reconoce que aun cuando fue requerido, NO presentó los libros electrónicos.
- d) No resulta posible admitir un informe de mermas de 5 años atrás y que se pretenda señalar que lo relevante es el factor de mermas que éste se ha mantenido en el tiempo, demostración que en cualquier caso recae en el contribuyente y no en la Administración Tributaria.
- e) Ni la Administración Tributaria ni el Tribunal Fiscal han vulnerado el principio de legalidad y la Norma VIII del Código Tributario.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

- f) El derecho a la motivación de las resoluciones no exige que el juzgador deba pronunciarse sobre todos los argumentos de las partes, sino que es suficiente que exprese los fundamentos esenciales que justifican razonablemente su decisión.
- g) La RTF no incurre en vicios de nulidad porque no se ha vulnerado los principios de verdad material e impulso de oficio, debiéndose tener en cuenta que la carga probatoria le corresponde al contribuyente.

Sentencia de Primera instancia

Mediante sentencia del veintidós de julio de dos mil veintidós (folios 855 a 877 del EJE), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declara **INFUNDADA** la demanda; con los siguientes fundamentos:

[...] 5.17 contrario a lo señalado por la demandante, ésta no cumplió con sustentar la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante Formulario Virtual PDT 708 N° 750732081, toda vez que no acreditó la disminución de la adición que según lo afirmado por la demandante corresponde a mermas, al no haberlas sustentado –en su oportunidad- con el informe técnico correspondiente, ello de conformidad con lo establecido en el inciso c) del artículo 21 del citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; motivo por el cual, dicha declaración no surtió efecto jurídico tributarios.

5.18 En efecto, se aprecia que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal realizaron una adecuada valoración de los medios de prueba ofrecidos por la demandante, entre ellos, el Informe Técnico N° 112-2019/AS/FS, siendo que además la demandante no presentó el contenido del Informe Técnico N° 016-2019/FS/AL.

[...] 5.25 la demandante SUPERMERCADOS PERUANOS S.A. (antes Supermercados Santa Isabel S.A. - SSISA) es quien debió acreditar su dicho con medios probatorios idóneos y oportunos, en la medida que utiliza argumentos para buscar la nulidad de las RTF's impugnadas.

5.26 En este sentido, y conforme se ha expresado en los considerandos precedentes, la demandante no cumplió con sustentar la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante Formulario Virtual PDT 708 N° 750732081, toda vez que no acreditó la disminución de la adición que según lo

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

afirmado por la demandante corresponde a mermas, al no haberlas sustentado – en su oportunidad- con el informe técnico correspondiente.

5.27. Asimismo, la demandante señaló que en el supuesto negado que, el factor de merma diste o sea diferente entre los años en mención, el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, estaban en la obligación de acreditar dicha variación. Al respecto, cabe indicar que tal situación no se condice con la realidad, puesto que la carga de la prueba recae en la parte que se encuentre en mejor posición para probar los hechos alegados, teoría conocida como carga de la Prueba dinámica, que en el caso de autos corresponde a la demandante, no pudiendo invertirse la carga de la prueba por el solo dicho de la empresa demandante.

[...]5.40. Así, se aprecia que el demandado Tribunal Fiscal efectivamente ha absuelto el citado argumento de la demandante, de modo que deviene en infundado su cuestionamiento en el sentido de que hubo omisión de pronunciamiento. Así mismo debe precisarse que el hecho que no se le haya dado la razón a la demandante en éste extremo o que no se le dio la respuesta en el sentido que pretende, ello no implica que dicho Tribunal haya incurrido en omisión de motivación.

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista número catorce, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés (folios 924 a 937 del EJE), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **CONFIRMA** la resolución número doce conteniendo la sentencia de fecha veintidós de julio de dos mil veintidós, obrante de fojas 855 a 877 del Expediente Judicial Electrónico - EJE, que declaró **infundada** la demanda:

[...] SÉTIMO: la sentencia que el A quo, al momento de analizar las pruebas aportadas por el administrado para demostrar la veracidad de la rectificación de su declaración original en el extremo de las mermas, ha procedido a evaluar los informes que presentó en sede administrativa, llegando a la conclusión de que éstos no eran suficientes para levantar el reparo, en tanto uno se había presentado sin ningún contenido y el otro informe trataba sobre las mermas de otro ejercicio distinto al analizado en este proceso. En esa línea, efectivamente se aprecia del considerando 5.17 de la apelada, que la A quo al concluir que no se había demostrado la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración jurada rectificatoria, agregó que no lo había sustentado con el informe técnico del que trata el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pese a que este no le había sido requerido por la administración a la empresa, lo cual es cierto; en tal sentido, la afirmación de la apelada resulta inexacta en este extremo, afirmación que no implica que sea válida la posición de la empresa apelante con relación al extremo de las mermas, y que no deba acreditar la adición de ellas en la declaración rectificatoria, lo que precisamente no cumplió, por lo que es la falencia probatoria el fundamento

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

principal para que no se haya levantado el reparo y se confirme lo resuelto en primera instancia; por tanto se desestima el agravio.

*[...] **OCTAVO:** se advierte de los actuados que la empresa presentó como prueba del sustento de las mermas discutidas en este proceso del año 2018, el Informe Técnico N° 112-2019/AT/FS, que fue elaborado para sustentar mermas del año 2013, afirmando que es válido su uso en este proceso, en tanto ha estandarizado la calidad de sus procesos, lo que hace que estos permanezcan iguales en el tiempo. Con relación a lo afirmado por la apelante, cabe señalar que no se observa de los actuados que la parte haya cumplido con demostrar la existencia de la estandarización a la que alude, ni que ésta realmente garantice la permanencia de los sistemas de producción y de calidad en el tiempo; es más, se observa del fundamento 17 del escrito de apelación que la empresa plantea la posibilidad de que sea la administración quien deba acreditar que las condiciones en las que se emitió el informe en comento pertenecientes al año 2013, hayan variado para el año 2018, y en tanto no existe tal acreditación que debe ser validado su uso para justificar mermas del año 2018, afirmación que no tiene sustento legal puesto que en la medida que la apelante es la que afirma que puede acreditar mermas con un informe que corresponde a un ejercicio distinto al fiscalizado, por las razones que indica, es dicha parte la que tiene el deber de demostrar que tales razones son ciertas, debiendo resaltarse que, conforme a las normas de la carga de la prueba, el que afirma un hecho es el que debe de demostrarlo, por lo que la inversión de la carga planteada es jurídicamente inviable.*

*[...] **NOVENO:** advierte que la RTF N° 4284-4-2021, ampliatoria de la RTF N° 3710-4-2021, en su momento señaló con relación a este alegato que, la administración había desconocido los efectos de la declaración rectificatoria en la que se había determinado una menor obligación tributaria a la originalmente presentada, por cuanto el administrado no había sustentado la disminución de las adiciones por mermas; entonces, al no haberse sustentado uno de los aspectos que incidieron en la determinación efectuada por el contribuyente en dicha declaración rectificatoria, no podía considerarse que la veracidad y exactitud de la misma se encontraba acreditada a fin de atribuirle los efectos contemplados por el artículo 88 del Código Tributario, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.*

[...] Cabe señalar, además, que este Colegiado coincide con el criterio que una declaración rectificatoria no surte efectos en el supuesto que uno de los varios aspectos que contiene carezca de sustento fáctico y/o jurídico, lo cual no perjudica la facultad del administrado de poder realizar las declaraciones rectificatorias que estime necesarias, mientras se encuentre dentro del plazo de prescripción, conforme lo señala el artículo 88.2 del Código Tributario.

Causales procedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del dieciséis de agosto de dos mil veintitrés (folios 89-93 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Corporación Camino Real Sociedad Anónima, por las siguientes causales:

- a) Inobservancia de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.
- b) Interpretación errónea del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c) Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Estado.

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por la que fue admitido el recurso de casación interpuesto — *Inobservancia de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; Interpretación errónea del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Estado* —, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas citadas, al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda.

CONSIDERANDO

PRIMERO. El recurso de casación

1.1 En primer lugar, debe tenerse en cuenta 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; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2 En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3 Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4 Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al

² HITTERS, Juan Carlos. *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Análisis de la causal procesal planteada por la demandante

SEGUNDO. Inobservancia de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú

2.1 A efecto de dar respuesta a la infracción normativa contenida en el literal **a)**, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega:

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.

[...]

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.

2.2 Como argumentos que sustentan la infracción normativa, la recurrente señala lo siguiente:

- a)** La Sala Superior incurre en falta de motivación interna del razonamiento (literal b) del fundamento 7 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N.º 00728-2008-PHC/TC, caso Giuliana Llamoja. La parte recurrente refiere que la Sala Superior admite que la SUNAT no requirió el informe técnico, por ende, es un hecho acreditado en el proceso, y no controvertible. Sin embargo, inmediatamente después, se sostiene la

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

sentencia de vista que la empresa no cumplió con acreditar la adicción de las mermas por daño producto, según señala la casacionista.

- b)** En la sentencia de vista advierte la siguiente afirmación inexacta en la sentencia de primera instancia: se sostiene que la empresa no cumplió con presentar un informe técnico que acredite las mermas, a tenor de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pese a que dicho informe técnico no fue requerido. Sin embargo, se concluye, en un salto lógico, que la empresa no había cumplido con acreditar la deducción de las mermas.
- c)** La norma citada anteriormente, esta dispone en su parte final que “Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.”; por lo que refiere que dicho medio probatorio que solo tenía que ser presentado si es que SUNAT lo solicitaba de modo expreso.
- d)** La Sala Superior incurre en un vicio de deficiencia en la motivación externa (literal c) del fundamento 7 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N.º 00728-2008-PHC/TC, cas o Giuliana Llamoja. La parte recurrente señala que la Sala Superior refiere que la empresa no había cumplido con acreditar que el informe técnico presentado, elaborado en el año 2013, podía acreditar la deducción de mermas correspondientes al ejercicio 2018, a tenor de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, la Sala Superior no considera que la referida norma, no establece como requisito para la deducción de las mermas, que el informe técnico elaborado sea del mismo año del ejercicio en cuestión, lo cual se verifica de una simple lectura de dicha disposición; por lo que no ha confrontado la validez jurídica de la afirmación contenida en su análisis, según arguye la parte recurrente.
- e)** La Sala Superior incurre en un vicio de motivación aparente (literal a) del fundamento 7 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

Expediente N.º 00728-2008- PHC/TC, caso Giuliana Llamoja. La parte recurrente refiere que la Sala Superior se ha limitado a remitirse a lo ya expuesto en la sentencia de primera instancia, al igual que las autoridades administrativas, no expusieron las razones por las cuales se debería desconocer los efectos de la declaración rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio 2018 en los extremos de baja de activo con informe, gastos de publicidad Mundial de Rusia, participación adicional de utilidades (PAU) pagadas y no cargadas a gastos en el 2018, y gastos devengados en 2018 registrados en 2019. Dicho pronunciamiento, según se agregó en el recurso impugnatorio, se limitó a señalar que, al no acreditarse la rectificación en el extremo de las mermas, todas las demás modificaciones contenidas en la declaración jurada rectificatoria corrían su misma suerte y, por lo tanto, eran inválidas. Refiere la parte recurrente que la Sala Superior incurrió en vicio de motivación aparente, limitándose a remitirse a los resuelto en primera instancia para sostener que no existiría vicio alguno ante la falta de pronunciamiento por parte del juez de primera instancia sobre los reparos otros extremos de la declaración jurada rectificatoria, sin indicar un mínimo de razones que justifiquen que la circunstancia denunciada en nuestro recurso de apelación no supondría un vicio de nulidad de la sentencia de primera instancia.

Marco doctrinario y jurisprudencial

2.3 El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y que, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso.

2.4 El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

2.5 Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Apitz Barbera y otros* (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado de la siguiente manera:

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

2.6 En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N.º 1465-2007 Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que:

La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente.

2.7 La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁴, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una

⁴ ATIENZA, Manuel (2006). *Las razones del derecho. Derecho y argumentación*. Lima, Palestra Editores; p. 61.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

proposición verdadera⁵. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁶.

2.8 En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: **i)** la motivación omitida, **ii)** la motivación insuficiente, y **iii)** la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez, y la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino se remite a razones contenidas en otra sentencia; asimismo, la motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas, que por tanto no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria.

2.9 El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada.

⁵ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184

⁶ IGARTUA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima, Palestra-Temis; p. 2

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

2.10 De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

Análisis del caso concreto

2.11 El sétimo considerando de la sentencia de vista señala lo siguiente:

*“**SÉTIMO:** Contestando el primer agravio que señala que se le reprocha a la empresa el hecho de que no haya cumplido con presentar un informe conforme al artículo 21 del Reglamento de la LIR para acreditar las mermas declaradas en la rectificatoria, sin embargo, dicho documento nunca fue requerido por la administración; en tal sentido, tanto el Juzgado como la autoridad administrativa incurren en error ya que soslayan que el informe técnico solo se entrega a instancia de la Sunat, lo que no ocurrió; por lo que se vulneró el principio de legalidad al interpretarse erróneamente el contenido del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR; ocasionando que mediante interpretaciones antojadizas se incremente el pago de impuestos.*

Con relación a este agravio, se advierte de la sentencia que el A quo, al momento de analizar las pruebas aportadas por el administrado para demostrar la veracidad de la rectificación de su declaración original en el extremo de las mermas, ha procedido a evaluar los informes que presentó en sede administrativa, llegando a la conclusión de que éstos no eran suficientes para levantar el reparo, en tanto uno se había presentado sin ningún contenido y el otro informe trataba sobre las mermas de otro ejercicio distinto al analizado en este proceso. En esa línea, efectivamente se aprecia del considerando 5.17 de la apelada, que la A quo al concluir que no se había demostrado la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración jurada rectificatoria, agregó que no lo había sustentado con el informe técnico del que trata el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pese a que este no le había sido requerido por la administración a la empresa, lo cual es cierto; en tal sentido, la afirmación de la apelada resulta inexacta en este extremo, afirmación que no implica que sea válida la posición de la empresa apelante con relación al extremo de las mermas, y que no deba acreditar la adición de ellas en la declaración rectificatoria, lo que precisamente no cumplió, por lo que es la falencia probatoria el fundamento principal para que no se haya levantado el reparo y se confirme lo resuelto en primera instancia; por tanto se desestima el agravio.”

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

2.12 Uno de los argumentos de la parte recurrente es que, en el recurso de apelación de sentencia, sostuvieron que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el contribuyente deberá acreditar la deducción de mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, únicamente cuando la Sunat lo requiera; asimismo, considera que, si SUNAT no requiere el informe técnico, la deducción del gasto por mermas debe ser considerada como válida.

2.13 Al respecto, como se observa del sétimo considerando de la sentencia de vista cuestionada, se advierte que el Colegiado ha resuelto el cuestionamiento señalado, a mérito de lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, habiéndose, el razonamiento de la Sala Superior, basado en los informes presentados por el propio administrado, documentos en los cuales, no se había demostrado las mermas, por lo que, no cabía levantar el reparo, pues uno de los informes se presentó sin ningún contenido ni sustento y el otro informe trataba sobre las mermas de otro ejercicio distinto al analizado en este proceso; en ese sentido, la conclusión arribada en este extremo tuvo sustento en hechos y en derecho; no advirtiéndose el defecto de motivación propuesto por la recurrente.

2.14 Otro de los argumentos de la recurrente está referido a una deficiencia de motivación externa, debido a que, en el octavo considerando de la sentencia de vista cuestionada, se indicó que, la demandante no había cumplido con acreditar que el informe técnico presentado, elaborado en el año 2013, podía acreditar la deducción de mermas correspondientes al ejercicio 2018, a tenor de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, en la recurrida se habría perdido de vista que la norma en comento, no establece como requisito, para la deducción de las mermas, que el informe técnico elaborado sea del mismo año del ejercicio en cuestión; así el octavo considerando señala:

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

“OCTAVO: (...) Con relación a ello, se advierte de los actuados que la empresa presentó como prueba del sustento de las mermas discutidas en este proceso del año 2018, el Informe Técnico N° 112-2019/AT/FS, que fue elaborado para sustentar mermas del año 2013, afirmando que es válido su uso en este proceso, en tanto ha estandarizado la calidad de sus procesos, lo que hace que estos permanezcan iguales en el tiempo. Con relación a lo afirmado por la apelante, cabe señalar que no se observa de los actuados que la parte haya cumplido con demostrar la existencia de la estandarización a la que alude, ni que ésta realmente garantice la permanencia de los sistemas de producción y de calidad en el tiempo; es más, se observa del fundamento 17 del escrito de apelación que la empresa plantea la posibilidad de que sea la administración quien deba acreditar que las condiciones en las que se emitió el informe en comento pertenecientes al año 2013, hayan variado para el año 2018, y en tanto no existe tal acreditación que debe ser validado su uso para justificar mermas del año 2018, afirmación que no tiene sustento legal puesto que en la medida que la apelante es la que afirma que puede acreditar mermas con un informe que corresponde a un ejercicio distinto al fiscalizado, por las razones que indica, es dicha parte la que tiene el deber de demostrar que tales razones son ciertas, debiendo resaltarse que, conforme a las normas de la carga de la prueba, el que afirma un hecho es el que debe de demostrarlo, por lo que la inversión de la carga planteada es jurídicamente inviable.

Por último, cabe señalar que un informe elaborado para explicar las mermas de un año no puede ser utilizado para justificar las de otro año, puesto que es razonable asumir que las condiciones existentes para la determinación de tal aspecto hayan variado, en la medida que pueden referirse a distintos productos, diferentes cantidades, otras técnicas de transporte, manipuleo y almacenamiento, entre otros factores, debiendo reiterar, en todo caso, que la carga de probar que las condiciones de los ejercicios señalados son idénticas, corresponde a la parte recurrente”

Si bien es cierto que el literal c) del artículo 21 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no prohíbe que se puedan presentar informes de otros años; sin embargo, a efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría del ejercicio en controversia, el literal f) del artículo 37 de la Ley señala, precisa:

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

(...)

f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, (...)”

2.15 De esa manera, lo manifestado por la recurrente, carece de sustento en la medida que, pretende sustentar mermas del año 2018, con un informe

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

técnico que data del año 2013, ello sin ningún sustento de carácter técnico que pueda sostener tal afirmación; sin perjuicio que, de acuerdo a lo contemplado en el literal f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, las mermas deben estar debidamente acreditadas, lo que en el caso no sucedió, tal como lo analiza la sala de mérito; por lo tanto, cuando la instancia de mérito sostiene que, la carga de probar que las condiciones de los ejercicios señalados son idénticas; es un análisis válido, pues mientras no se haya demostrado que las condiciones permanezcan iguales, no se puede considerar el informe de un ejercicio distinto, ello tiene sustento en la aplicación del principio de logicidad; por ello, lo expuesto en este extremo por la empresa recurrente debe desestimarse.

2.16 En relación con el argumento contenido en el noveno considerando de la sentencia de vista, la recurrente sostiene que, se ha limitado a remitirse a lo ya expuesto en la sentencia de primera instancia, por lo que la resolución recurrida ha incurrido en una motivación aparente; al respecto el aludido considerando de la recurrida, indica:

“(…) Al respecto, se advierte que la RTF N° 4284-4- 2021, ampliatoria de la RTF N° 3710-4-2021, en su momento señaló con relación a este alegato que, la administración había desconocido los efectos de la declaración rectificatoria en la que se había determinado una menor obligación tributaria a la originalmente presentada, por cuanto el administrado no había sustentado la disminución de las adiciones por mermas; entonces, al no haberse sustentado uno de los aspectos que incidieron en la determinación efectuada por el contribuyente en dicha declaración rectificatoria, no podía considerarse que la veracidad y exactitud de la misma se encontraba acreditada a fin de atribuirle los efectos contemplados por el artículo 88 del Código Tributario, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Por su parte los considerandos 5.36 al 5.39 de la sentencia el A quo ha desarrollado y analizado el argumento de la demanda relacionado con los efectos de la declaración rectificatoria sobre los demás conceptos corregidos en dicha declaración y concluyó que, al no existir sustento de la disminución de las adiciones por mermas conforme lo señalado por la administración y por su propia postura, no se establecía que dicha declaración rectificatoria sea veraz y exacta para atribuirle los efectos del artículo 88 del Código Tributario distintos a las mermas, no reconocidas por la Sunat. Como se aprecia la administración y la judicatura han coincidido en el criterio de que en tanto un aspecto de la declaración sea erróneo, ello invalida la declaración, puesto que el contenido de la

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

misma ya no es exacto y veraz; en tal sentido, no se aprecia vicio alguno que invalide la resolución apelada.

Cabe señalar, además, que este Colegiado coincide con el criterio que una declaración rectificatoria no surte efectos en el supuesto que uno de los varios aspectos que contiene carezca de sustento fáctico y/o jurídico, lo cual no perjudica la facultad del administrado de poder realizar las declaraciones rectificatorias que estime necesarias, mientras se encuentre dentro del plazo de prescripción, conforme lo señala el artículo 88.2 del Código Tributario”

2.17 Del análisis del mismo, se evidencia que en el penúltimo párrafo se hace referencia a lo contemplado en los puntos 5.36 al 5.39 de la sentencia de primera instancia, pero aquella referencia no implica que la sentencia de vista cuestionada se encuentre inmersa en causal de nulidad como lo propone la recurrente, debido a que en el último párrafo del noveno considerando la instancia Superior ha precisado las razones por las cuales coincide con los argumentos del juzgado, tal como se ha señalado anteriormente; por lo que, la remisión a una fundamentación ya desarrollada no implica una motivación defectuosa o aparente; sino por el contrario, lo expresado por el Colegiado Superior cumple con estándares mínimos de motivación, debiendo desestimarse este extremo de los argumentos de la recurrente.

2.18 Por tanto, de los argumentos desarrollados precedentemente se puede concluir que corresponde declarar **infundada** la causal procesal denunciada.

TERCERO. Interpretación errónea del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, e, Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Estado

3.1 A efecto de dar respuesta a las causales contenidas en el literal **b)**, corresponde citar los dispositivos legales vinculados al principio de motivación, así tenemos:

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 21.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

(...)

c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, se entiende por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. (...).

Constitución Política del Perú

Artículo 74.- *Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

3.2 Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente:

- a)** La parte recurrente refiere que la Sala Superior sostiene en el considerando sétimo que la deducción de mermas fue invalida en la medida que la empresa no cumplió con probar dicha deducción; agrega que por dicha razón incurre en una interpretación inadecuada del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en la medida que no advierte que, si la SUNAT no requirió a la empresa la presentación del informe técnico, esta no tenía que presentar ningún otro medio probatorio con el propósito de “acreditar la adición” de memas. La adición de mermas debía reputarse como válida sin lugar a requerimiento de un medio probatorio adicional.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

- b)** Agrega que, de acuerdo con dicha disposición, el informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado deberá ser presentado para acreditar la deducción de mermas cuando la SUNAT así lo requiera, asimismo, expone que, una interpretación a contrario de dicha disposición permite apreciar que, si la SUNAT no requiere el informe técnico, la deducción del gasto por mermas debe ser considerada como válida. En otras palabras, la regla, conforme con esta norma, es que la deducción de las mermas está sujeta a una presunción *iuris tantum*, conforme con la cual es válida la deducción de mermas mientras SUNAT no requiera que se sustente con un informe técnico dicha deducción. Por tanto, si SUNAT no requiere la presentación del informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, los contribuyentes no estarán obligados a presentar ningún otro tipo de medio probatorio y la deducción por concepto de mermas se deberá reputar válida, según arguye la parte recurrente.
- c)** La casacionista refiere que la Sala Superior sostiene que la empresa no cumplió con acreditar que el informe técnico presentado, elaborado en el año 2013, podía acreditar la deducción de mermas correspondientes al ejercicio 2018, a tenor de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que: (i) no se presentó evidencia sobre que los sistemas de calidad y producción permanezcan iguales en el tiempo; y, (ii) No es razonable asumir que las condiciones existentes hayan variado, en la medida que pueden referirse a distintos productos, cantidades, otras técnicas de transporte, manipuleo y almacenamiento, entre otros factores. Es decir, la sentencia de vista, pese a que así no lo dispone la norma, ha establecido como un requisito adicional para la presentación del informe técnico, al que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que este haya sido elaborado en el mismo año del ejercicio fiscal analizado, según expone la parte recurrente.
- d)** Como consecuencia de ello, es evidente que la Sentencia de Vista ha inaplicado el contenido el artículo 74 de la Constitución y, con ello, se ha

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

afectado el principio de legalidad, en la medida que se ha convalidado que la Administración Tributaria exija cargas adicionales a las previstas en la ley, de tal modo que la empresa no pueda deducir las mermas por daño producto, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

3.3 Es pertinente señalar que por **interpretación errónea** la doctrina indica que: *“Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla”⁷*. Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia si bien es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene.

Con relación a la infracción normativa sobre **inaplicación**, la misma radica en inaplicar a un hecho la regla que le corresponde⁸ y se puede presentar de dos maneras: en sentido positivo, vulnerando el alcance del precepto⁹, y en sentido negativo, por desconocimiento o inaplicación del mismo; la segunda consiste en darle a una norma un sentido distinto al que correctamente le corresponde. En ese sentido, corresponde identificar las premisas fácticas determinadas en la sentencia de vista, a efectos de establecer si a estas corresponde aplicarles el enunciado normativo cuestionado, y la aplicación indebida se presenta cuando una norma sustantiva se ha aplicado a un caso distinto para el que está prevista; es decir, no existe una conexión lógica entre la norma y el hecho al cual se aplica.

⁷ CARRIÓN LUGO, Jorge. El Recurso de Casación en el Perú. Volumen I, 2da Edición, Editora Jurídica GRIJLEY, Lima, 2003. Página 5

⁸ HITTERS, Juan Carlos (1984). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. La Plata, Librería Editora Platense; p. 276.

⁹ *Loc. cit.*

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

3.4 Ahora bien, estando a los argumentos expuestos en el recurso de casación, cabe señalar lo que contiene el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

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

[...]

d) *Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.*

[...]

f) *Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.*

3.5 El Código Tributario define en el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta el concepto de mermas, que es la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de los inventarios ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Asimismo, Aguilar¹⁰ define y clasifica la mermas de la siguiente manera: **i)** mermas normales: pérdidas cuantitativas que surgen en el proceso productivo y comercial y guardan relación directa con las actividades ordinarias y las características del bien o de los procesos; y **ii)** mermas anormales: pérdidas cuantitativas que exceden los montos considerados normales; por lo general, surgen de la negligencia o manipuleo, entre otros.

3.6 Como se aprecia del recurso de casación, la controversia planteada radica en establecer si el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que la presentación del informe técnico para la

¹⁰ AGUILAR, Henry (2009), "Tratamiento tributario de las mermas y desmedros". En *Revista Actualidad Empresarial*, pp. 01

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

acreditación de mermas corresponde ser solicitado por la Sunat; pues bien, se debe advertir que el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, para la deducción de las mermas dispuestas en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente deberá acreditar las mismas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. Es decir, la referida norma establece ciertos requisitos para acreditar las mermas; en síntesis, se debe presentar informes técnicos que como mínimo contengan la metodología empleada y las pruebas realizadas para verificar realmente las mermas ocurridas en los establecimientos de la empresa.

3.7 En consecuencia, la parte recurrente, para acreditar la deducción por mermas realizadas, debió presentar informes que contengan la metodología empleada y las pruebas realizadas al determinar las mermas, ello en cumplimiento de lo establecido en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por ello, no resulta razonable considerar que la administración debió requerir expresamente la presentación de un informe técnico para acreditar las mermas, cuando la contribuyente presentó informes que no cumplían con las exigencias mínimas previstas por la norma materia de análisis, y en el segundo caso, se pretendía justificar las mermas del ejercicio dos mil dieciocho, con uno que correspondía a un año distinto (2013); de modo que, los informes presentados no cumplen con los estándares mínimos requeridos por la norma contenida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo tanto, se puede concluir que el razonamiento que aparece en la sentencia de vista de ninguna manera vulnera las normas invocadas como infringidas, motivo por el cual las infracciones normativas propuestas deben declararse **infundadas**.

DECISIÓN:

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 14856-2023
LIMA

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 396 del Código Procesal Civil, se RESUELVE:

- 1. DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante Supermercados Peruanos Sociedad Anónima, mediante escrito del doce de abril de dos mil veintitrés, fojas 946 a 976 del expediente judicial electrónico - EJE; **NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinte de diciembre de dos mil veintidós (folios 924 a 936 del EJE), 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.
- 2. DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Supermercados Peruanos Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre acción contenciosa administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

SS.

YAYA ZUMAETA

BURNEO BERMEJO

CABELLO MATAMALA

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

CCT