

**CUANDO CREES QUE
YA TERMINASTE,
APARECE LA
CUENTA EXTRA:**

+4,1%



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

TEMA: INDEBIDA MOTIVACIÓN

SUMILLA: La sentencia de vista no desarrolla por qué la falta de conocimiento y experiencia en el nuevo modelo de negocio incide de forma importante en los específicos problemas de suministro, calidad, regulaciones y costos de sistemas informáticos, pese a que la administración tributaria en el análisis efectuado sobre el ajuste de comparabilidad demostró que estos problemas no tenían las mismas características ni connotaciones que el gasto por despido de personal y contratación de nuevo personal. No se aprecia que la recurrida contenga justificaciones sobre por qué el que solo se admita como ajuste de comparabilidad lo relacionado al gasto por despido y contratación de personal y no los otros problemas sería incoherente, más aún si en el Resultado del Requerimiento N.º 012216000502 la SUNAT ha demostrado que el ajuste de exactitud propuesto por la contribuyente solo se produciría respecto al gasto por despido y contratación de nuevo personal, por tratarse de un aspecto de razonable lógica y acreditación documentaria. Finalmente, la sentencia de segunda instancia tampoco explica por qué el ajuste al valor de mercado conforme a las normas de precios de transferencia no constituye en sí mismo un indicio de una disposición indirecta de renta, sin posibilidad de control fiscal posterior, para que como tal no resulte aplicable la tasa adicional del 4.1% del impuesto a la renta.

PALABRAS CLAVE: debido proceso, debida motivación, precios de transferencia.

Lima, veintitrés de abril de dos mil veinticinco

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

VISTA

La causa número treinta y tres mil novecientos sesenta y nueve, dos mil veinticuatro, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de**

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del dieciocho de noviembre de dos mil veinticuatro (fojas seiscientos treinta y siete a seiscientos setenta y siete del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la **sentencia de vista** emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de octubre de dos mil veinticuatro, (obrante a fojas seiscientos veintidós a fojas seiscientos treinta y dos), que **confirmó** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número trece, del treinta de julio de dos mil veinticuatro, (de fojas quinientos veintitrés a fojas quinientos treinta y siete), **que declaró infundada la demanda.**

2. Causales por las que se ha declarado procedente el recurso de casación

Mediante auto calificadorio del catorce de enero de dos mil veinticinco (fojas noventa y siete a fojas ciento diez del cuaderno de casación), se declararon procedentes las siguientes causales invocadas por la parte demandante.

a) Infracción normativa por inaplicación del artículo 3 y los numerales 3 y 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, por motivación aparente o inexistente

Sostiene que la sentencia de segundo grado ha infringido el derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en los artículos 3° y 139° (numerales 3 y 5) de la Constitución Política, al incurrir en lo que se califica como motivación aparente o inexistente. En efecto, el colegiado ha ignorado las alegaciones planteadas por la recurrente en el recurso de apelación, en el que se cuestionaba con detalle la sentencia de primera instancia y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06641-3-2022; en lugar de responder con razones claras y fundamentadas, el órgano judicial presenta argumentos superficiales que no atienden al fondo de las cuestiones debatidas.

Así, la sentencia de primera instancia convalida la motivación contradictoria del Tribunal Fiscal realizada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06641-3-2022, concerniente a que:

1. El Tribunal Fiscal en el tercer párrafo de la página 23 de la resolución administrativa impugnada, advirtió que la empresa coemplazada: a) no proporcionó un análisis y documentación que sustente la razonabilidad y los factores que fueron considerados en la determinación, a efectos de poder contrastarlos con los hechos descritos como causantes de que los ingresos y el resultado operativo del ejercicio 2012 no coincidieran con el proyectado; b) no acompañó documentación que sustentara los factores a determinadas líneas de productos que consideró en la proyección de ventas de 2012; y c) no acompañó a sus descargos la documentación que acredite los factores que tuvieron relación con los hechos que originaron la insuficiencia de ingresos operativos suficientes para cubrir los gastos operativos proyectados. Sin embargo, el colegiado administrativo luego afirma que la SUNAT debe considerar el análisis efectuado por la empresa de la proyección del 2012, así como los factores que fueron considerados para dicha proyección.

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 33969-2024
LIMA

2. En cuanto al requerimiento relacionado al ajuste de exactitud, refiere que el Tribunal Fiscal en el tercer párrafo de la página 8 de la resolución impugnada, indicó en un primer momento que la Administración sí requirió a la contribuyente proporcionar el detalle de los ajustes de comparabilidad (exactitud), incidiendo en el sustento de la metodología y la razonabilidad aplicada, evidenciado con el Requerimiento N°0122140001237; sin embargo, luego en la conclusión de su análisis se decanta por las alegaciones de la contribuyente (página 26 de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06641-3-2022), refiriendo que el detalle y composición del ajuste de exactitud no fue requerido por la Administración.

Por otro lado, sostiene que se ha convalidado la motivación del Tribunal Fiscal, sin tomar en cuenta el análisis efectuado por la Administración, pese a que advirtió omisiones incurridas por el tribunal administrativo, las que se resumen en los siguientes: 1. El Tribunal Fiscal no realizó un análisis de sobredimensionamiento de los gastos operativos, pues debía evaluar: a) si las proyecciones del año 2012 coinciden con los resultados reales del 2012, o si era frecuente que ello no coincida; b) si las proyecciones de sus comparables coinciden con los resultados reales de estos; y, c) si el ratio de gastos operativos sobre ventas del 2012 de la contribuyente es superior o similar al ratio de otros ejercicios en que desarrolló la misma labor. Es de mencionar que la Administración sí efectuó esa labor de análisis de sobredimensionamiento, concluyendo de la ratio de gastos operativos que no hubo tal sobredimensionamiento, y además advirtió que año a año se incrementaban los gastos operativos. 2. El Tribunal Fiscal refirió que la Administración no tuvo en cuenta los períodos 2011, 2012 y 2013 (primeros años del cambio de modelo de negocio), siendo uno de los motivos de que los ingresos reales no superaran los proyectados; sin embargo, no apreció que la Administración tuvo en consideración la información que utilizó la contribuyente para el análisis de sobredimensionamiento de los gastos operativos en el 2012. 3. El Tribunal Fiscal no justificó de qué manera el cambio de modelo de negocio tiene incidencia en el análisis efectuado por la Administración, ni cómo ese cambio resta eficacia al mismo. 4. El Tribunal Fiscal, en cuanto al comparativo de Estado de Ganancias y Pérdidas – Distribución de productos farmacéuticos, refirió que la Administración no tuvo en cuenta los hechos excepcionales que alude como determinantes; empero, no tomó en cuenta que debido a la falta de acreditación de las proyecciones de ingresos y utilidades del 2012, la Administración verificaría si estaban realmente sobredimensionados, lo cual luego del análisis comparativo del ratio de gastos operativos sobre ventas de 2012 con el promedio de ratio de los otros períodos (2011, 2013 y 2014), evidenció que el ratio del 2012 es inferior al promedio de ratios y no estaba sobredimensionado. 5. El Tribunal Fiscal, en cuanto a los hechos excepcionales o extraordinarios de incidencia negativa en los resultados, señaló que también debían aceptarse los problemas de corte de suministros de productos farmacéuticos, problemas diversos de calidad, problemas regulatorios y gastos en mejora de sistemas informáticos, debido a que la Administración no analizó de forma conjunta la falta de conocimiento y experiencia por el cambio de modelo de negocio en estos, como sí lo hizo en el de gastos de despido de personal y contratación de nuevo personal; sin embargo, no toma en cuenta que la contribuyente solo logró acreditar que la falta de conocimiento y experiencia que influyó en gasto de despido de personal y contratación de nuevo personal, no así respecto de los otros problemas, lo que se apreciaba de un análisis adecuado por parte del Tribunal examinando la información, así como de la relevancia del cambio del modelo de negocio en el contexto de sobredimensionamiento de gastos. Es relevante resaltar que la contribuyente ya tenía un conocimiento previo sobre el negocio de distribución de productos farmacéuticos ocurrido en los años 1997 a 2005.

b) Infracción normativa por inaplicación del artículo 3 y los numerales 3 y 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, e l numeral 6 del artículo 50° del Código Procesal Civil, vulnerando el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, por deficiencia en la motivación externa

Refiere que el fallo en cuestión se limita a emitir conclusiones vacías, sin dar respuesta a los argumentos planteados por la recurrente en el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06641-3-2022, toda vez que, específicamente, omite brindar un análisis detallado respecto a las objeciones fundamentales sobre el ajuste de comparabilidad y el supuesto sobredimensionamiento de los gastos operativos de la contribuyente.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

En particular, la sentencia sostiene que la Administración no realizó un análisis de comparabilidad adecuado, argumentando que no consideró todos los aspectos relevantes señalados por la contribuyente según el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 del Reglamento respectivo, sin embargo, este razonamiento pasa por alto que la recurrente acreditó plenamente que el ajuste de comparabilidad propuesto por la contribuyente no sustentaba la existencia de un supuesto sobredimensionamiento en los gastos operativos, máxime si las premisas de las que parte el órgano jurisdiccional no han sido confrontadas o analizadas respecto de su validez fáctica, emitiéndose una decisión sin confrontar o verificar que en el caso de autos los aducidos aspectos relevantes realmente incidieron en el sobredimensionamiento, convalidando con ello el erróneo fundamento que sostiene tanto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06641-3-2022 y la sentencia de primera instancia.

c) Infracción normativa por inaplicación del artículo 3 y los numerales 3 y 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, por motivación insuficiente

Considera que la Sala Superior vulneró el derecho a una motivación adecuada, toda vez que se observa una ausencia manifiesta de argumentos que justifican la decisión emitida, lo que evidencia una grave insuficiencia motivacional que desatiende los estándares exigidos por la normativa. Específicamente:

i) No explica por qué motivos considera que la contradicción evidenciada por parte de la Administración en el pronunciamiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06641-3-2022, no es motivo sustancial para declarar su nulidad, a pesar de que en autos se evidenció y detalló cómo es que cada contradicción influyó en la decisión de la controversia.

ii) No analiza ni motiva por qué para dicho órgano jurisdiccional la falta de conocimiento y experiencia en el nuevo modelo de negocio incide de forma importante en los específicos problemas de suministro, calidad, regulaciones y costos de sistemas informáticos, pese a que la Administración en el análisis efectuado sobre el ajuste de comparabilidad demostró que estos problemas no tenían las mismas características ni connotaciones como lo relacionado con el gasto por despido de personal y contratación de nuevo personal.

iii) Tampoco fundamenta por qué para ella sería incoherente que solo se admita como ajuste de comparabilidad lo relacionado al gasto por despido y contratación de personal y no los otros problemas, más aún si los actuados administrativos, que forman parte del expediente judicial, en especial de lo detallado en el Resultado del Requerimiento N° 0122160000502, han demostrado que el ajuste de exactitud propuesto por la contribuyente solo se producía respecto del gasto por despido y contratación de nuevo personal, por tratarse de un aspecto de razonable lógica y acreditación documentaria.

iv) Por último, tampoco explica por qué para ella el ajuste al valor de mercado conforme a las normas de precios de transferencia, no constituye en sí mismo un indicio de una disposición indirecta de renta sin posibilidad de control fiscal posterior, para que como tal no resulte aplicable la tasa adicional del 4.1% del impuesto a la renta.

La omisión de razones claras y pertinentes en la fundamentación, especialmente en un caso que involucra normas de gran trascendencia tributaria, afecta no solo el derecho de la recurrente a un proceso justo, sino que también quebranta la confianza en la justicia y la previsibilidad de las decisiones judiciales en materia fiscal.

d) Interpretación errónea del artículo 32-A, inciso d) de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Indica que la sentencia de vista incurre en una errónea interpretación del inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su Reglamento, pues la Sala Superior acepta como válidos los ajustes de comparabilidad propuestos por la contribuyente, sin exigir evidencia documental suficiente que respalde las alegaciones sobre supuestas situaciones particulares que habrían incidido en el sobredimensionamiento de los gastos operativos del ejercicio 2012, máxime si la invocada normatividad alude a que los ajustes sean razonables, los cuales como fue demostrado por la Administración no se justificaron en el caso concreto.

La Sala omite evaluar la falta de sustento probatorio que la recurrente demostró en relación con los ajustes de la contribuyente, emitiendo así un fallo que valida ajustes sin base real ni razonabilidad técnica. Esta interpretación no solo afecta la adecuada aplicación de las

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

normas de precios de transferencia, sino que crea un precedente que debilita la capacidad de control fiscal de la recurrente.

e) Interpretación errónea del inciso g) del artículo 24-A y artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta

Señala que la sentencia de segundo grado incurre en una errónea interpretación del inciso g) del artículo 24-A, y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que el ajuste al valor de mercado realizado conforme a las normas de precios de transferencia no constituye, por sí mismo, un indicio de disposición indirecta de renta no susceptible de control fiscal posterior. Sin embargo, los citados artículos tienen una interpretación más amplia, incluyendo como dividendos u otras formas de distribución de utilidades todas aquellas sumas que resulten renta gravable de tercera categoría, cuando estas representan una disposición indirecta de renta fuera del alcance de un control tributario futuro.

Sostiene que ha cumplido con demostrar que los costos de ventas declarados por la contribuyente para el ejercicio 2012 no se encuentran a valores de mercado, pues esta discrepancia constituye una disposición indirecta de renta gravable, haciendo aplicable la Tasa Adicional del 4.1%.

Por lo tanto, al omitir esta interpretación integral de las disposiciones, la Sala Superior invalida la correcta actuación de la recurrente y limita la capacidad de fiscalización de las rentas sujetas a control tributario, dejando sin fundamento normativo la resolución impugnada.

3. Cuestión jurídica en debate

En el caso particular, la cuestión jurídica en debate consiste en verificar si la sentencia de vista que se impugna ha incurrido en vicios en la motivación y, de no ser así, si ha incurrido en las causales materiales invocadas en el recurso de su propósito.

II. CONSIDERANDO:

Referencias principales del proceso judicial

PRIMERO: Antes de absolver las denuncias planteadas y para contextualizar el caso particular, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con un sumario recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos:

1.1. Materialización del derecho de acción

El veintiséis de diciembre de dos mil veintidós, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** interpone demanda

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

contencioso administrativa contra el **Tribunal Fiscal** y contra la empresa contribuyente **Novartis Biosciences Perú Sociedad Anónima**, con escrito de fojas tres a cuarenta y seis. Su pretensión principal es que se declare la nulidad de la **Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06641-3-2022**, del nueve de septiembre de dos mil veintidós, (de fojas cincuenta y uno a fojas setenta y nueve), en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N.º 0150140013515, de fecha veintiuno de julio de dos mil diecisiete, y deja sin efecto las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0073297 y N.º 012-003-0073310, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0028564.

La demandante plantea como **pretensión accesorio** a la pretensión principal de su demanda que, como consecuencia de la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06641-3-2022, se ordene al Tribunal Fiscal emita nueva resolución debidamente motivada y en observancia de lo establecido por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, confirme la Resolución de Intendencia N.º 0150140013515.

Fundamentos de la demanda

La SUNAT sostiene que la motivación del Tribunal Fiscal resulta contradictoria, porque primero señala que la empresa codemandada no sustentó cómo realizó las proyecciones del año 2012, y, contradictoriamente, señala que dicho órgano recaudador, ahora demandante, debe considerar el análisis efectuado por la empresa codemandada en su proyección del año 2012, en el cual no se sustentó la razonabilidad y los factores que fueron considerados para la proyección de ingresos del año 2012. Afirma la demandante que resulta evidente que en este extremo el Tribunal Fiscal ha incurrido en una motivación contradictoria. Ello ha generado que se emita un fallo revocatorio, el cual, vulnera el derecho de la demandante a obtener una decisión debidamente motivada; razón por la cual, su pretensión es la nulidad de la resolución demandada a fin de que el tribunal administrativo emita un acto debidamente motivado. Al respecto, si bien es cierto en la resolución del Tribunal Fiscal impugnada se anotó que la contribuyente no sustentó cómo realizó las proyecciones del año 2012, al indicar que “de los

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

actuados se aprecia que si bien a fin de sustentar la proyección de los ingresos del ejercicio 2012, la recurrente ha presentado el documento “Budget 2012” (folio 747), con el cual explica la proyección de las ventas por línea de producto, costos totales de inventarios y de distribución, y gastos administrativos y de ventas; la misma no proporciona los análisis y la documentación evaluada previamente al ejercicio 2012, que sustente su razonabilidad y los factores que fueron considerados para su determinación [...]”; sin embargo, el mismo tribunal administrativo anotó que “sobre la comparación entre las proyecciones de ingresos de la recurrente para otros ejercicios, se aprecia de autos que si bien la recurrente no acreditó el cálculo de los ingresos proyectados para el ejercicio 2012, con anterioridad a su inicio, la administración decidió verificar si el hecho que el nivel de ventas reales difiera del nivel de ventas proyectado, resultaba ser un acontecimiento excepcional y/o extraordinario, ya que según la explicación dada por la recurrente (folio 453), tal situación fue determinante a fin de realizar el ajuste de exactitud”. Precisamente más adelante la resolución del Tribunal Fiscal menciona que “de autos se aprecia que la Administración, a pesar de considerar no acreditadas las proyecciones de ingresos y utilidad para el 2012, también efectuó una comparación de la proporción de los gastos operativos sobre las ventas correspondientes a la actividad de distribución de productos farmacéuticos de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014”. Atendiendo a dichas observaciones el Tribunal Fiscal consideró que la SUNAT debía considerar el análisis efectuado por la empresa contribuyente sobre la proyección del año 2012, pues a pesar de dicha falta de acreditación señalada, la propia administración efectuó el comparativo de estados de ganancias y pérdidas de los ejercicios 2011 al 2014, lo que permitía verificar el ratio de gastos operativos sobre ventas del 2012 (54,24%). Adicionalmente, del análisis efectuado por la administración sobre la base de la comparación de los ingresos y gastos, reales y proyectados, correspondientes a los años 2011 a 2014, se aprecia que no tiene en cuenta los hechos excepcionales a los que alude la empresa como determinantes para obtener tales resultados. En consecuencia, contrariamente a lo indicado por la entidad demandante, el colegiado administrativo se pronuncia

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

de que no se verifica el vicio de motivación que se alega, pues lo resuelto es acorde a la información recolectada en el procedimiento administrativo.

Agrega la demandante que el Tribunal Fiscal también incurre en motivación contradictoria con la conclusión referida al extremo del requerimiento del ajuste de exactitud. Al respecto, si bien en el tercer párrafo de la página 8 de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06641-3-2022 se indicó: “Que mediante Requerimientos N.º 0122140001237, 0122140002231, 012 2140003416, 0122150001184, 0122150001446 y 0122150002132 [...], la Administración solicitó inicialmente a la recurrente que proporcionara, entre otros, el detalle de cada uno de los ajustes de comparabilidad (exactitud) aplicados a la información financiera segmentada, según lo observado en su Estudio Técnico de Precios de Transferencia (ETPT) del 2012, siendo que en el devenir de la fiscalización circunscribió su observación al ajuste de exactitud por “Sobredimensionamiento de Gastos Operativos”, específicamente por la línea de “Distribución de Productos Farmacéuticos”, respecto del cual le solicitó sustente su metodología y razonabilidad”. Sin embargo, de la lectura de las página 25 y 26 se observa que el Tribunal Fiscal, al ingresar al análisis del ajuste citado, resaltó el hecho de lo inicialmente considerado por la administración como es el sobredimensionamiento de los gastos operativos, en la medida que la contribuyente era nueva en la distribución de productos farmacéutico: “Que de lo expuesto, cabe concluir que la Administración consideró inicialmente que el cambio en el modelo de negocio ocurrido desde abril de 2011, no resultaba siendo un factor trascendental en el análisis de los problemas acaecidos y gastos extraordinarios incurridos en el 2012, así tampoco en el sobredimensionamiento de los gastos operativos de ese mismo año, en la medida que ni la recurrente era nueva en la actividad de distribución de productos farmacéuticos, ni esta era una situación ajena a la que habían pasado dos de las empresas comparables utilizadas para el análisis de comparabilidad efectuado”.

Contestación de la demanda

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

Mediante escrito del treinta de enero de dos mil veintitrés, Novartis Biosciences Perú S.A. contesta la demanda, negándola y contradiciéndola, solicitando declararla improcedente o infundada en todos sus extremos.

Asimismo, mediante escrito del treinta y uno de enero de dos mil veintitrés, el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas se apersona al proceso en representación del Tribunal Fiscal y contesta la demanda, solicitando que oportunamente se declare infundada la demanda en todos sus extremos.

1.2 Sentencia de primera instancia

El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número trece, del treinta de julio de dos mil veinticuatro, declara **infundada** la demanda.

La sentencia de primera instancia se fundamenta principalmente en lo siguiente:

4.15 Esto es, a criterio de esta judicatura no resulta razonable que si determinados gastos (despido de personal y contratación de nuevo personal) le resultan a la Administración gastos rutinarios y normales en el giro de negocio de distribución de productos farmacéuticos, a pesar que otras comparables también señalan como uno de los factores el mismo hecho que en abril de 2011 la recurrente realizó un cambio en el modelo de negocio, justificando el ajuste de exactitud, consideración que al ser advertido por el Tribunal Fiscal, y que esta judicatura concuerda, en la medida que efectivamente no resulta congruente los motivos por los cuales, al analizarse los problemas por corte de suministro de productos farmacéuticos, problemas diversos de calidad, problemas regulatorios y sus gastos en mejorar los sistemas informáticos, que se señaló como motivos justificantes del sobredimensionamiento de los gastos operativos del 2012 y respectivo ajuste de comparabilidad (o exactitud), que la Administración no evaluó también de forma conjunta la falta de conocimiento y experiencia por el cambio del modelo de negocio desde abril de 2011, a pesar que fue alegada en diferente oportunidades, resaltando entre ellos a los problemas regulatorios, que le ocasionaba problemas en la comercialización de diversos productos; verificándose que en este extremo que, la Administración no cumplió con efectuar un correcto análisis de comparabilidad para las transacciones citadas, considerando todos los aspectos mencionados por la recurrente como influyentes en el sobredimensionamiento de sus gastos operativos, no resultando válido dicha omisión, con la justificación de que las empresas comparables hayan tenido estos problemas por corte de suministro de productos farmacéuticos, problemas diversos de calidad, problemas regulatorios y sus gastos en mejorar los sistemas informáticos, como situaciones normales para su rubro, máxime si ello mismo ocurrió con respecto a los gastos de despido de personal y contratación de nuevo personal en la que si se efectuó el análisis conjunto de las variantes alegadas, a fin de reconocer el ajuste de exactitud por tal circunstancia; debiendo en todo caso tener en cuenta la Administración que si requería adicionalmente el detalle y composición del ajuste de exactitud más detallado con respecto al análisis de

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

comparabilidad observado debió requerirlo; por lo que, el argumento de que, los gastos observados vinculados a problemas por corte de suministro de productos farmacéuticos, problemas diversos de calidad, problemas regulatorios y sus gastos en mejorar los sistemas informáticos, corresponden a gastos ordinarios propios de la actividad no es argumento válido y suficiente para justificar que, no se aplique el ajuste de exactitud, por cuanto se debe evaluar todos los aspectos mencionados por la recurrente como influyentes en el sobredimensionamiento de sus gastos operativos, lo que no realizó la Administración; por lo que no se verifica la vulneración al inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que se alega. [...]

5.4 Como se aprecia, la tasa adicional del 4.1% es una presunción de distribución de utilidades que admite prueba en contrario y se aplica a las rentas de tercera categoría que no sean susceptibles de control tributario. En el presente caso, se advierte que a la empresa codemandada se le giro la Resolución de Determinación N° 012-003-0073310 – Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta en el periodo diciembre de 2012, vinculado al ajuste efectuado a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por aplicación de las normas de precios de transferencia, al considerar que dicha tasa adicional correspondía al ajuste secundario permitido por el inciso c) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la referida Ley. Al respecto la entidad demandante, ha solicitado la nulidad de la RTF N° 06641-3-2022, en ese extremo, ya que difiere de la posición del Tribunal Fiscal; sin embargo, al haberse confirmado la posición del Tribunal Fiscal y aunado a ello, el Tribunal Fiscal ha fundamentado en lo pertinente al tema de la tasa adicional, además de indicar que, se ha levantado el reparo por ajuste de precios de transferencia que sustentó el ajuste de la tasa adicional, que “sobre la base de las normas y criterios antes citados se entiende que no todos los importes reparados por Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, toda vez que esta solo es aplicable, tratándose de desembolsos, respecto de aquellos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia —sin perjuicio de lo resuelto en esta instancia sobre dicho reparo— no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, criterio recogido en la Resolución N° 11932-1-2019, no habiendo la Administración sustentado debidamente la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta.” Por tanto, no se verifica la vulneración que se alega [...].

1.3 Ejercicio del derecho a impugnar

Con escrito del quince de agosto de dos mil veinticuatro, (obrante a fojas quinientos cuarenta y dos a fojas quinientos sesenta y cinco del EJE), la SUNAT interpone recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, formulando los siguientes **agravios**:

- a) El juzgador ha convalidado la motivación contradictoria del Tribunal Fiscal, sin realizar un debido pronunciamiento.
- b) Se ha vulnerado el principio de legalidad, puesto que se aplicó el ajuste por exactitud sin sustentar la existencia de un sobredimensionamiento en los gastos operativos de distribución de productos farmacéuticos.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

- c) El reparo realizado por la administración se encuentra acorde a la normativa, por lo que sí correspondía aplicar la tasa adicional del 4.1% del impuesto a la renta.

1.4. Sentencia de vista

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite la sentencia de vista con resolución número diecinueve, del treinta y uno de octubre de dos mil veinticuatro, que confirma la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda interpuesta por la SUNAT.

La sentencia de vista se fundamenta, principalmente en lo siguiente:

- a) Respecto al reparo a la base imponible del impuesto a la renta de ejercicio 2012, como consecuencia del ajuste de comparabilidad por la distribución de productos terminados, la Sala revisora sostiene que:**

Como se puede advertir, aunque la Administración considera que los gastos de despido y contratación de personal son habituales en la distribución de productos farmacéuticos (y se dan también en las empresas comparables), justifica el ajuste de exactitud debido al cambio de modelo implementado en abril de 2011, aceptando los gastos de incentivo por mutuo disenso y los costos de selección de nuevo personal como extraordinarios.

*A partir de esta decisión de la Administración de aceptar un ajuste de S/ 418,487.28, **no resulta coherente que en el análisis de problemas de suministro, calidad, regulaciones y costos de sistemas informáticos, que también explican el aumento en gastos operativos de 2012 y la necesidad de un ajuste de comparabilidad, no se haya evaluado igualmente la falta de experiencia generada por el cambio de modelo de negocio, pese a que la compañía lo precisó en repetidas ocasiones la importancia de dicho factor, especialmente en lo relacionado con los problemas regulatorios, que afectaron la comercialización de diversos productos. Dicho lo anterior, no resulta válido asumir que estos problemas de suministro, calidad y otros gastos fueron normales en las empresas comparables, dado que estos problemas también se presentaron en los gastos de despido y contratación, pero en este último caso, la Administración sí aceptó el ajuste de exactitud, lo cual denota incongruencia en el actuar de la Administración Tributaria.***

De lo anteriormente expuesto, no se puede concluir que la Administración haya realizado un análisis de comparabilidad adecuado en relación con las transacciones evaluadas, considerando todos los aspectos relevantes mencionados por Novartis como influencias en el aumento de sus gastos operativos, de conformidad con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su reglamento, con el fin de establecer el valor de mercado de las “compras de productos terminados” a vinculadas extranjeras en 2012. Dicho ello, el reparo planteado por la Administración Tributaria, no se encuentra debidamente fundamentado.

[Énfasis agregado]

- b) Con respecto a la tasa adicional del impuesto a la renta (4.1%), el colegiado superior precisa que la normativa aplicable establece que no**

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

todos los importes reparados por el impuesto a la renta deben considerarse para aplicar la tasa adicional del 4.1%, dado que esta tasa es aplicable solo en aquellos casos en que el destino de los desembolsos no pueda ser acreditado fehacientemente, al entenderse entonces que representan una disposición indirecta de renta que no puede ser objeto de control tributario posterior. El ajuste al valor de mercado conforme a las normas de precios de transferencia, independientemente de lo resuelto en esta instancia respecto al reparo, no constituye en sí mismo un indicio de una disposición indirecta de renta sin posibilidad de control fiscal posterior. Por tanto, para la Sala Superior, la administración no ha fundamentado adecuadamente la aplicación de la tasa adicional del 4.1% del impuesto a la renta.

En tal sentido, confirma la apelada por cuanto el reparo por el ajuste de precios de transferencia hecho por la administración no habría sido correctamente acotado por haberse dado ciertas incongruencias, lo cual implica que el ajuste secundario que motivó la aplicación de la tasa adicional del impuesto a la renta también carece de fundamento.

Anotaciones acerca del recurso de casación

SEGUNDO: Contextualizado el caso, es pertinente hacer referencia a los alcances del recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. Así, tenemos:

2.1. El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil. En materia de casación es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

que regulan al proceso como instrumento judicial, precaviendo sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto.

2.2. 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 infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso; constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

2.3. Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley; puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, así como la falta de congruencia de lo decidido con las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso³, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que esta puede darse en la forma o en el fondo.

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

³ DE PINA, Rafael (1940). *Principios de derecho procesal civil*. México D.F., Ediciones Jurídicas Hispano Americanas; p. 222.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

2.4. En el presente caso, la línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la denuncia procesal examinando si la sentencia de vista impugnada ha infringido los **derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales y al debido proceso, previstos en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución**; en caso alguna de las causales resulte amparable, ello acarrearía la nulidad de la sentencia de vista e impediría, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre las causales de índole material. En el caso de no establecer amparable las infracciones procesales denunciadas, en segundo orden se procederá a analizar cada una de las infracciones normativas de carácter material invocadas en el recurso extraordinario.

Análisis de las causales de índole procesal

TERCERO: Sobre la infracción normativa por vulneración de los derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales y al debido proceso, previstos en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú

3.1. Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que la justifiquen lógica y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso; y que, además, la decisión adoptada, resulte congruente con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por las partes involucradas dentro de la controversia.

3.2. Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 del Código Procesal Civil, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión.

3.3. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la sentencia recaída en el Expediente N.º 3943-2006-PA/TC⁴, del once de diciembre de dos mil seis, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, y que tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación; sino que basta que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento, para considerar que la decisión se encuentra adecuadamente motivada.

3.4. Al respecto, corresponde traer a colación algunos apuntes legales, doctrinales y jurisprudenciales sobre los derechos constitucionales invocados:

3.4.1. El debido proceso (o proceso regular) es un derecho complejo, desde que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho —incluido el Estado— que pretenda hacer uso abusivo de estos. Como señala la doctrina: “[...] por su naturaleza misma, se trata de un

⁴ Publicada en el portal web del Tribunal Constitucional el veintinueve de agosto de dos mil siete.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de pequeños derechos que constituyen sus componentes o elementos integradores, y que se refieren a las estructuras, característica del Tribunal o instancias de decisión, al procedimiento que debe seguirse y a sus principios orientadores, y a las garantías con que debe contar la defensa”⁵. Dicho de otro modo, el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal.

3.4.2. El derecho al debido proceso, consagrado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú⁶, comprende a su vez, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, 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 mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁷ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁸. Además, la exigencia de motivación suficiente prevista en el

⁵ FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor (1996). “El derecho a un juicio justo”. En VARIOS, *Las garantías del debido proceso (materiales de enseñanza)*, Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la PUCP y Embajada Real de los Países Bajos; p. 17.

⁶ **Constitución Política del Perú**

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

[...]

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

[...]

⁷ **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.*

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁹ “garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional”¹⁰.

El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales supone 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 y esté sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso. c) Motivación insuficiente: cuando se 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. d) Motivación defectuosa en sentido estricto: cuando se violan las

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

⁹ **Constitución Política del Perú**

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

[...]

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

¹⁰ El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480- 2006-AA/TC 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 33969-2024
LIMA

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 otras, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones al principio de congruencia, 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 entonces 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 implica que en toda resolución judicial exista **i)** coherencia entre lo petitionado por las partes y lo finamente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (*congruencia externa*); y **ii)** armonía entre la motivación y la parte resolutive (*congruencia interna*), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta; todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 1230-2003-PCH/TC.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

La aplicación del referido principio rector significa que el juez está obligado a dictar sus resoluciones de acuerdo al sentido y alcances de las peticiones formuladas por las partes, por lo que, en ese orden de ideas, en el caso del recurso de apelación, corresponde al órgano jurisdiccional superior resolver en función de los agravios y errores de hecho y de derecho en los que se sustenta la pretensión impugnatoria expuesta por el apelante, con la limitación que el propio Código Procesal Civil prevé¹¹. Es en el contexto de lo detallado que este colegiado supremo verificará si se han respetado o no en el caso concreto las reglas de la motivación.

Ahora bien, debe evaluarse también que 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 referida fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹², todo ello dentro de la *función endoprocesal de la motivación*. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹³. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹⁴, todo lo cual se presenta dentro de la *función extraprocesal de la motivación*.

Finalmente, tenemos que el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación se concretiza, logrando su vigencia efectiva, siempre y cuando se vislumbre una adecuada argumentación jurídica del órgano jurisdiccional
i) delimitando con precisión el problema jurídico que se derive del análisis del

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 7022-2006-PA/TC, del diecinueve de junio de dos mil siete; fundamentos 9 y 10.

¹² ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2011). *La motivación de las resoluciones judiciales*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons; pp. 157-158.

¹³ IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.

¹⁴ TARUFFO, Michele (2006) *La motivación de la sentencia civil*. Traducción de Lorenzo Córdova Vianello. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

caso concreto; **ii)** desarrollando de modo coherente y consistente la justificación de las premisas jurídicas aplicables, y argumentando la aplicación e interpretación de dichas normas al caso; **iii)** justificando las premisas fácticas derivadas de la valoración probatoria; y **iv)** observando la congruencia entre lo pretendido y lo decidido. Al evaluar la justificación interna del razonamiento en la motivación de las resoluciones judiciales, se incide en el control del aspecto lógico de la sentencia¹⁵, consistente en la evaluación del encadenamiento de los argumentos expuestos, esto es: se trata de verificar el vínculo y relación de las premisas normativas y su vinculación con las proposiciones fácticas acreditadas, que determinará la validez de la inferencia, lo que implica el control de la subsunción o ponderación, que culminará en la validez formal de la conclusión en la resolución judicial.

El control de las decisiones jurisdiccionales y el debido proceso aplicados al caso concreto

CUARTO: Desarrollados los supuestos teóricos anteriores, corresponde determinar si la resolución judicial recurrida ha transgredido o no el derecho al debido proceso en su elemento medular de motivación y, para ello, el análisis debe efectuarse a partir de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de base, por lo que cabe realizar el examen de las razones o justificaciones expuestas en la resolución materia de casación, no sin antes dejar anotado que la función de control de este tribunal de casación es de derecho y no de hechos; se precisa en adición 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. En tal virtud, para la absolución de las infracciones denunciadas se acude a la base fáctica fijada por las instancias de mérito, así como a los

¹⁵ *Una decisión está internamente justificada si y sólo si entre las premisas utilizadas y la conclusión del razonamiento existe una conexión lógica (la conclusión se deduce lógicamente de las premisas, mediante un razonamiento válido).*
MARTÍNEZ, David (2007). *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa.* Madrid, Marcial Pons; p. 39.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

argumentos expuestos en la sentencia impugnada, labor que requiere identificar el contenido normativo de las disposiciones constitucionales.

Para este efecto, este Tribunal Supremo debe verificar si el paso de las premisas fácticas y jurídicas a la conclusión de la sentencia de vista recurrida en casación ha sido lógica o deductivamente válido, sin sobrevenir en contradictorio o insuficiente.

QUINTO: En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso, en su elemento esencial de motivación y congruencia, el análisis a efectuar 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.

5.1. Atendiendo a los aspectos doctrinales y jurisprudenciales reseñados en los considerandos anteriores, se desprende de la revisión integral de la sentencia materia de casación que ha delimitado el petitorio de la demanda, conforme se advierte del primer considerando de su parte considerativa.

5.2. Sin embargo, al emitir pronunciamiento sobre los agravios previamente identificados en el rubro “Expresión de agravios”, referidos a que se vulneró el principio de legalidad al aplicar el ajuste por exactitud sin sustentar la existencia de sobredimensionamiento en los gastos operativos de distribución de productos farmacéuticos, la sentencia de vista se limita a señalar en el considerando séptimo que existe incoherencia e incongruencia en el análisis realizado por la administración tributaria, al aceptar el ajuste de S/ 418,487.28, referidos a los gastos por despido de personal y contratación de nuevo personal, los mismos que fueron aceptados por la administración tributaria al haber sido acreditados por la empresa.

5.3. No obstante, no se aprecia el desarrollo de las premisas fácticas y jurídicas en que se justificaría la recurrida para concluir que correspondería igual

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

tratamiento al caso de problemas de suministro, calidad, regulaciones y costos de sistemas informáticos, lo que denota en la sentencia impugnada vicios de falta de motivación, en tanto solo señala como fundamento para su decisión que existe una incongruencia o incoherencia en el actuar de la administración, pero no justifica si la empresa acreditó documentariamente los aludidos problemas.

5.4. Nótese que la recurrida parte de la premisa de que, según lo sostenido por la administración, la empresa no demostró que los problemas de suministro de productos farmacéuticos, las dificultades de calidad, los inconvenientes regulatorios y los gastos en mejoras de sistemas informáticos fueran situaciones extraordinarias que justificasen un aumento significativo en los gastos operativos del ejercicio 2012.

5.5. Al respecto, el séptimo considerando de la sentencia de vista sostiene lo siguiente:

SÉPTIMO. – AJUSTE DE COMPARABILIDAD

Conforme se ha señalado, la Administración sostuvo que la empresa no demostró que los problemas de suministro de productos farmacéuticos, las dificultades de calidad, los inconvenientes regulatorios y los gastos en mejoras de sistemas informáticos fueran situaciones extraordinarias que justificaran un aumento significativo en los gastos operativos de 2012. Según el análisis de comparabilidad hecho con empresas similares elegidas por la Compañía, la Administración concluyó que estos problemas formaban parte de los riesgos comunes en el negocio de distribución de productos farmacéuticos.

*Al respecto, se debe señalar que en respuesta a los Requerimientos Nos. 0122150002132 y 0122160000502, la empresa argumentó mediante escritos del 29 de septiembre de 2015 corriente de fojas 96 a 99 del Tomo 1 del EAD y, del 6 de abril de 2016 obrante de fojas 295 a 318 del Tomo 1 del EAD, que para evaluar los problemas y gastos que incrementaron los gastos operativos debía considerarse un factor fundamental: la **falta de conocimiento y experiencia en el nuevo modelo de negocio** adoptado en 2012, implementado en abril de 2011, lo que generó diversas complicaciones, incluidas restricciones regulatorias que impedían la operación con ciertos productos. En efecto, en el ETPT se señala que: “En **abril de 2011 la Compañía dejó de operar como una prestadora de servicios de promoción médica a Química Suiza, para comenzar a realizar la importación directa** de los productos de la marca Novarits de sus afiliadas, para su posterior venta en el mercado peruano, a través de tres distribuidores: Química Suiza, Distribuidora Alfaro S.A.C. y Consorcio HBO S.A.C” (resaltado agregado).*

*Por otro lado, se aprecia que el Anexo N.º 01 al Resultado del Requerimiento N.º 0122150002132 corriente de fojas 78 a 95 del Tomo 1 del EAD, la Administración indicó que el cambio de modelo de negocio implementado en abril de 2011 afectaría los gastos de ese año, no los de 2012. También señaló que la empresa ya había operado como distribuidora entre 1997 y 2006, lo cual le daba nueve años de experiencia en esta actividad, y que, aunque en 2012 se incurriera en algunos gastos derivados del cambio, algunas empresas comparables también tuvieron costos similares, como se puede observar en los reportes de Amerisourcebergen Corp. y Cardinal Health Inc. Así, la **Administración concluyó que el cambio de modelo iniciado en abril de 2011 no era relevante en el***

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

análisis de los problemas y gastos extraordinarios de 2012 ni en el incremento de los gastos operativos de ese año, dado que la empresa no era nueva en la distribución de productos farmacéuticos y varias de las empresas comparables también habían pasado por circunstancias similares.

Sin embargo, en el Anexo N.º 1 al Resultado de Requerimiento N.º 122160000502 obrante de fojas 254 a 294 del Tomo 1 del EAD, la Administración revisó su análisis respecto al factor de falta de conocimiento y experiencia asociado al cambio de modelo de negocio, que la contribuyente destacó como clave en el aumento de gastos operativos de 2012, junto con los costos de despido y contratación de nuevo personal. Finalmente, la Administración concluyó lo siguiente:

“Gastos por despido de personal y contratación de nuevo personal, así como falta de conocimiento y experiencia [páginas 24 y 25 de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06641-3-2022].

*Del cuadro presentado por el contribuyente para los gastos por despido de personal y contratación de nuevo personal, se aprecia que de las dos comparables analizadas por el contribuyente (Amerisourcebergen Corp y Cardinal Health Inc.), las dos presentan gastos por despido de personal o contratación de nuevo personal en más de un año; **lo que evidencia que los gastos por despido de personal y contratación de nuevo personal es un gasto rutinario y normal en el negocio de distribución de productos farmacéuticos.***

No obstante, ello, el contribuyente a partir del mes de abril 2011 realizó un cambio de modelo o giro de negocio, lo que originó el despido de cierto personal relacionado al modelo o giro de negocio anterior, por lo que admitiremos como extraordinarios los gastos contabilizados en la Cuenta 6214100010 “Gratificaciones Extraordinarias” por incentivo de mutuo disenso a los trabajadores Porras Rodríguez Julio Ricardo y Clausen Olivares Patricia Soledad por un total de S/ 236,537.

*Además, el cambio de modelo o giro de negocio ocasionó la necesidad de contratar nuevo personal, por lo que, se admite un ajuste de comparabilidad por los gastos contabilizados en la Cuenta Contable 6251500000 “Gastos de Reclutamiento” para la selección de nuevo personal relacionado al nuevo giro de negocio, por un monto de S/ 181,950. Lo que sumado al monto del ajuste por “Gratificaciones Extraordinarias” dan un monto total de S/. 418,487.28 y, **es por este monto que se aceptará un ajuste de comparabilidad o ajuste de exactitud respecto de los gastos realizados por el contribuyente durante el ejercicio fiscal 2012”.***

**Conforme obra a fojas 289 y 290 del tomo I del EAD*

Como se puede advertir, aunque la Administración considera que los gastos de despido y contratación de personal son habituales en la distribución de productos farmacéuticos (y se dan también en las empresas comparables), justifica el ajuste de exactitud debido al cambio de modelo implementado en abril de 2011, aceptando los gastos de incentivo por mutuo disenso y los costos de selección de nuevo personal como extraordinarios.

*A partir de esta decisión de la Administración de aceptar un ajuste de S/ 418,487.28, **no resulta coherente que en el análisis de problemas de suministro, calidad, regulaciones y costos de sistemas informáticos, que también explican el aumento en gastos operativos de 2012 y la necesidad de un ajuste de comparabilidad, no se haya evaluado igualmente la falta de experiencia generada por el cambio de modelo de negocio, pese a que la compañía lo precisó en repetidas ocasiones la importancia de dicho factor, especialmente en lo relacionado con los problemas regulatorios, que afectaron la comercialización de diversos productos. Dicho lo anterior, no resulta válido asumir que estos problemas de suministro, calidad y otros gastos fueron normales en las empresas comparables, dado que estos problemas también se presentaron en los gastos de despido***

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

y contratación, pero en este último caso, la Administración sí aceptó el ajuste de exactitud, lo cual denota incongruencia en el actuar de la Administración Tributaria. [...]

5.6. De acuerdo con el razonamiento que expone la sentencia de vista, no se logra entender las razones por las que considera que correspondería igual tratamiento a los aludidos problemas de suministro, calidad, regulaciones y costos de sistemas informáticos, así como por qué correspondería la presentación de los elementos probatorios que los justifican, tal como ha ocurrido con los gastos de despido y de contratación de nuevo personal.

5.7. Por ello, la conclusión a la que arriba la recurrida no se desprende de las premisas previamente delimitadas, cuando señala, en el último párrafo del séptimo considerando, lo siguiente:

De lo anteriormente expuesto, no se puede concluir que la Administración haya realizado un análisis de comparabilidad adecuado en relación con las transacciones evaluadas, considerando todos los aspectos relevantes mencionados por Novartis como influencias en el aumento de sus gastos operativos, de conformidad con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su reglamento, con el fin de establecer el valor de mercado de las “compras de productos terminados” a vinculadas extranjeras en 2012. Dicho ello, el reparo planteado por la Administración Tributaria, no se encuentra debidamente fundamentado. [...]

5.8. Al sustentar la causal procesal de falta de motivación, la SUNAT sostiene primordialmente que se observa una ausencia manifiesta de argumentos que justifiquen la decisión emitida por la sentencia de vista, lo que evidencia una grave insuficiencia en la motivación que desatiende los estándares exigidos por la normativa. En efecto, el colegiado superior ha ignorado las alegaciones planteadas por la entidad en el recurso de apelación, en que cuestionó con detalle la sentencia de primera instancia y la Resolución de Tribunal Fiscal N.º 06641-3-2022. Específicamente, en su apelación la SUNAT expuso que el Juzgado: **i)** No analiza ni motiva por qué la falta de conocimiento y experiencia en el nuevo modelo de negocio incide de forma importante en los específicos problemas de suministro, calidad, regulaciones y costos de sistemas informáticos, pese a que la administración tributaria en el análisis efectuado sobre el ajuste de comparabilidad demostró que estos problemas no tenían las mismas características ni connotaciones que el gasto por despido de personal y contratación de nuevo personal. **ii)** Tampoco fundamenta por qué sería

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

incoherente que solo se admita como ajuste de comparabilidad lo relacionado al gasto por despido y contratación de personal y no los otros problemas, más aún si, de los actuados administrativos, que forman parte del expediente judicial, en especial de lo detallado en el Resultado del Requerimiento N.º 0122160000502, se ha demostrado que el ajuste de exactitud propuesto por la contribuyente solo se produciría respecto al gasto por despido y contratación de nuevo personal, por tratarse de un aspecto de razonable lógica y acreditación documentaria. **iii)** Finalmente, tampoco explica el *a quo* por qué el ajuste al valor de mercado conforme a las normas de precios de transferencia no constituye en sí mismo un indicio de una disposición indirecta de renta, sin posibilidad de control fiscal posterior, para que como tal no resulte aplicable la tasa adicional del 4.1% del impuesto a la renta.

5.9. En mérito de lo anteriormente desarrollado, es posible concluir que la sentencia de vista impugnada adolece de indebida motivación, por lo que ha incurrido en causal de nulidad insalvable, al afectar los derechos constitucionalmente protegidos de la entidad recurrente. En consecuencia, se estima las causales procesales denunciadas por la recurrente en su recurso extraordinario, el cual se debe declarar **fundado**; por ende, **se declara la nulidad de la sentencia de vista** a fin que la Sala Superior renueve el acto, emitiendo nuevo pronunciamiento con arreglo a ley, conforme a los fundamentos expuestos en la presente sentencia.

5.10. Al haberse declarado **fundado el recurso de casación** por las causales procesales denunciadas y al haberse declarado la nulidad de la sentencia de vista impugnada, no cabe emitir pronunciamiento alguno respecto a las causales de índole material formuladas en el recurso extraordinario.

DECISIÓN

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 33969-2024
LIMA

Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 31591, en su texto aplicable, **SE RESUELVE:**

PRIMERO: DECLARAR FUNDADO el recurso de casación interpuesto por la parte demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, del dieciocho de noviembre de dos mil veinticuatro.

SEGUNDO: DECLARAR NULA la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de octubre de dos mil veinticuatro, por adolecer de indebida motivación; y **DISPONER** que la Sala Superior emita nueva resolución tomando en cuenta la parte considerativa de la presente ejecutoria suprema.

TERCERO: ORDENAR 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 Novartis Biosciences Perú Sociedad Anónima, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Tovar Buendía**.

SS.

YAYA ZUMAETA

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

GUTIÉRREZ REMÓN

KAAA/