SENTENCIA
CASACIÓN N.º 9469-2020
LIMA

Sumilla: Para la deducción de provisión de cobranza dudosa, se debe acreditar la morosidad de los deudores mediante documentos que evidencien las gestiones de cobro, luego de vencida la deuda, a fin de evitar que se constituyan provisiones que no tengan un riesgo real de cobranza; conforme lo indican expresamente el literal 2.a del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, trece de octubre de dos mil veintidós

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

VISTA:

La causa número nueve mil cuatrocientos sesenta y nueve guion dos mil veinte, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Yaya Zumaeta (presidente), González Aguilar, Rueda Fernández, Bustamante del Castillo y Dávila Broncano, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

Objeto del recurso de casación

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A., el catorce de agosto de dos mil veinte (fojas cuatro mil quinientos noventa y tres a cuatro mil seiscientos treinta y ocho), contra la sentencia de vista del veintinueve de julio de dos mil veinte (fojas cuatro mil quinientos

diecinueve a cuatro mil quinientos treinta y cuatro), que revoca la sentencia apelada, del catorce de marzo de dos mil trece (fojas mil setecientos veintitrés a mil ochocientos treinta y siete), en los extremos que declararon fundadas la primera y segunda pretensión principal sobre provisión de cobranza dudosa; y, reformándola, declara infundada la demanda en los referidos extremos.

Antecedentes del recurso

De la demanda

Mediante escrito presentado el veinticuatro de marzo de dos mil once (fojas cuatrocientos doce a quinientos sesenta y tres), la parte recurrente Telefónica del Perú S.A.A. interpone demanda contencioso administrativa, postulando las siguientes pretensiones:

a) **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 17044-8-2010, ampliada de oficio mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01853-8-11, en los extremos en que confirmó los siguientes reparos: **reparo 1:** cargas financieras; **reparo 2:** provisión de cobranza dudosa; **reparo 3:** documentos que no sustentan gastos; **reparo 4:** enajenación de bienes por transferencia patrimonial a Telefónica Móviles S.A.C.; y **reparo 5:** Costo del activo deducido extracontablemente como gasto (denominado *Overhead*).

b) **Pretensión accesoria a la primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 17133-8-2010, en el extremo que confirmó el reparo por intereses correspondientes a los pagos a cuenta del ejercicio dos mil, formulado en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0006189, como consecuencia de la confirmación del reparo 4 contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 17044-8-2010.

c) **Segunda pretensión principal:** Se expida un pronunciamiento de plena jurisdicción en el que: **i)** se reconozca la deducción de las cargas financieras durante los ejercicios dos mil y dos mil uno (Reparo 1); **ii)** Se reconozca la deducción de la provisión de cuentas por cobranza dudosa correspondiente a los ejercicios dos mil y dos mil uno (reparo 2); **iii)** se reconozca la deducción de los gastos de alquiler de los pequeños espacios alquilados en establecimientos comerciales (bodegas y otros) para la instalación de teléfonos públicos en esos espacios (reparo 3); **iv)** se reconozca el tratamiento tributario aplicado a la operación de transferencia de un bloque patrimonial a favor de Telefónica Móviles S.A.C. llevada a cabo en el marco de un proceso de reorganización simple (reparo 4); y **v)** se reconozca la deducción de la porción de los gastos administrativos y generales que fueron asignados al costo de los activos (reparo 5).

Como fundamentos de su demanda, en lo sustancial, refiere que, respecto al primer reparo sobre cargas financieras, no se ha valorado el documento denominado Estado de flujos efectivo—que demuestra las entradas de efectivo y la obtención de préstamos—, solo cuestionando la supuesta falta de acreditación de destino de los recursos obtenidos con los financiamientos. Respecto al segundo reparo, sobre provisión de cobranza dudosa, sostiene que la empresa maneja sistemas de cobranza de deudas vencidas y que cada gestión no constituye un hecho aislado y agotar alguna tampoco suponía condición previa. Respecto al tercer reparo, sobre los documentos que no sustentan gastos, refiere que las rentas de arrendamiento a personas naturales con negocios no califican como rentas de tercera categoría, por lo que sí debería considerarse como gasto. Respecto al cuarto reparo, sobre enajenación de bienes por transferencia patrimonial a Telefónica Móviles S.A.C., la transferencia del bloque patrimonial se realizó bajo la forma de reorganización simple;

dicha organización califica como una enajenación que se encuentra gravada con el impuesto a la renta, por lo que constituye un aporte a favor de Telefónica Móviles, conforme a la Ley General de Sociedades. Finalmente, respecto al reparo 5, sobre el costo del activo fijo deducido extracontablemente como gasto (*Overhead*), refiere que sí constituyen gastos deducibles, pues, en ese entonces, dos mil y dos mil uno, la Ley del Impuesto a la Renta no contenía reglas para determinación del valor "costo" de los activos producidos o construidos directamente, por lo que no los incluyó en el costo de los activos, si no que los consideró como gastos conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16.

De la sentencia de primera instancia

El Juez del Octavo Juzgado Transitorios Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en resolución número diecinueve, del catorce de marzo de dos mil trece (fojas mil setecientos veintitrés a mil ochocientos treinta y siete), resolvió:

> *[…]* ***FUNDADA en parte*** *la demanda de fojas 412 a 563, interpuesta por* ***TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A.*** *contra el* ***TRIBUNAL FISCAL y la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA****.* ***En cuanto a la Primera Pretensión Principal: FUNDADA la demanda respecto al Primer, Segundo y Tercer Reparo, referido a Cargas Financieras, Provisión de Cobranza Dudosa y Documentos que no sustentan gastos, respectivamente****; en consecuencia,* ***NULA la RTF N° 17044-8-2010, en cuanto se refiere a éstos Reparos; INFUNDADA, en cuanto al Cuarto y Quinto Reparos, referidos a Enajenación de bienes por Transferencia Patrimonial a Telefónica Móviles S.A.C., y Costo del Activo Fijo deducido extracontablemente como gasto (denominado "Overhead"), respectivamente. En cuanto a la Pretensión Accesoria a la Primera Pretensión Principal: INFUNDADA****, al haberse declarado Infundado el Cuarto Reparo. En cuanto a la* ***Segunda Pretensión Principal FUNDADA en cuanto se solicita pronunciamiento de Plena Jurisdicción, respecto al Primer, Segundo y Tercer Reparo; en consecuencia****,* ***a)*** *Se debe reconocer la deducción de las cargas financieras durante los ejercicios 2000 y 2001 (Reparo 1).* ***b)*** *Se debe reconocer la deducción de la provisión de cuentas por cobranza dudosa correspondiente a los ejercicios 2000 y 2001 (Reparo 2).* ***c)*** *Se debe reconocer la deducción de los gastos de alquiler de los pequeños espacios alquilados en establecimientos comerciales (bodegas y otros) para la instalación de teléfonos públicos en esos espacios (Reparo 3).* ***INFUNDADA*** *la misma* ***en cuanto se peticiona pronunciamiento de Plena Jurisdicción,*** *referente a que Se reconozca el tratamiento tributario aplicado a la operación de transferencia de un bloque patrimonial a favor de Telefónica Móviles S.A.C. llevada a cabo en el marco*

de un proceso de reorganización simple (Reparo 4); y, Se reconozca la deducción de la porción de los gastos administrativos y generales que fueron asignados al costo de los activos (Reparo 5). […]

De la sentencia de segunda instancia

El colegiado de la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en resolución ochenta y tres, del veintinueve de julio de dos mil veinte (fojas cuatro mil quinientos diecinueve a cuatro mil quinientos treinta y cuatro), resolvió:

> ***REVOCAN*** *la Resolución Número Diecinueve, conteniendo la sentencia de fecha 14 de marzo de 2013, que obra de fojas 1723 a 1837, en el extremo que, respecto de la pretensión principal, declara fundada la demanda en relación al reparo de Provisión de Cobranza Dudosa, y respecto a la segunda pretensión principal, declara fundada la demandada en cuanto solicita pronunciamiento de Plena Jurisdicción, respecto al reparo de Provisión de Cobranza Dudosa, y en consecuencia, dispone que se debe reconocer la deducción de la provisión de cuentas por cobranza dudosa correspondiente a los ejercicios 2000 y 2001;* ***REFORMÁNDOLA*** *la declaran* ***INFUNDADA*** *en dichos extremos.[…]*

Del recurso de casación y del auto calificatorio

La parte demandante interpone recurso de casación y es declarado procedente por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, mediante auto calificatorio del veintitrés de marzo de dos mil veintidós (fojas ochocientos cincuenta y tres a ochocientos cincuenta del cuaderno de casación), por las siguientes causales[1]:

> ***a) Infracción normativa del artículo 364 del Código Procesal Civil;*** *Sostiene que la sentencia de vista no examinó ni analizó la sentencia de primera instancia; es más, indica que ni siquiera la menciona en su análisis. Es decir, la sentencia resuelve un recurso contra la sentencia de primera instancia, pero no analiza la apelada.*
> ***b) Infracción normativa del artículo 139 incisos 3 y 6 de la Constitución Política.*** *Sostiene que la sentencia de vista afecta su derecho al debido proceso y a la pluralidad de instancias, pues la deja en una situación de indefensión que solo puede ser salvada a través del presente recurso de casación. De haberse respetado su derecho de defensa, la Sala no hubiera podido iniciar un nuevo debate en segunda instancia con el que desnaturaliza completamente el trámite de un recurso de apelación y otorga efecto revocatorio a unos agravios que buscaban determinar la nulidad de la sentencia de primera instancia.*

[1] Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad

c) Infracción normativa del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política. *Sostiene que la sentencia de vista presenta vicios de motivación, principalmente el de una incongruencia omisiva, pues no dio respuesta a los agravios de la apelante ni tampoco a lo ordenado por la Corte Suprema. De haberse analizado los agravios de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, se hubiera determinado que estos carecen de fundamento e incluso si se los amparase —lo que efectivamente ocurrió— debió emitirse un pronunciamiento anulatorio y no uno revocatorio.*
d) Infracción normativa del artículo 62 del Código Tributario. *Sostiene que la Sala Superior valida el ilegal comportamiento de la SUNAT en la etapa de fiscalización. A pesar de que según el referido artículo la entidad debe dirigir y gestionar los requerimientos de información de acuerdo con el principio de legalidad para reparar o reconocer las deducciones realizadas, la Administración Tributaria solo solicitó una muestra menor al 15% de la documentación y, con base en ella, invalidó toda su deducción.*
e) Infracción normativa de los incisos 1.11, 1.2 y 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. *Sostiene que se pretende reparar la totalidad de su provisión de cobranza sobre la base de una revisión de menos del 15% de la documentación total de dicha provisión. Es decir, el colegiado superior valida un procedimiento que no se encuentra regulado en norma alguna, extrapolando la conclusión sobre una mínima parte de la documentación revisada al universo o totalidad de documentos.*
f) Infracción normativa del artículo 37, inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta; y, el artículo 21, inciso f) numeral 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. *Sostiene que al analizar dos de sus mecanismos de cobranza —sistema llamador y tele gestión— la Sala Superior establece requisitos que la norma no contempla. Con respecto al mecanismo de notificación de deuda mediante recibo, la Sala Superior señala que el recibo no comunica una deuda vencida, lo cual resulta equivocado. Por último, con respecto al mecanismo de envío de clientes morosos a Infocorp, la Sala Superior incurre en error al descartar la declaración de la misma entidad que efectuó la cobranza para Telefónica del Perú.*
g) Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 1333 del Código Civil. *Sostiene que la sentencia de vista aplica innecesariamente el artículo 1333 del Código Civil para resolver la litis, cuando ello no solo es impertinente sino innecesario, ya que esta norma tampoco define qué debemos entender por "gestión de cobro.*

CONSIDERANDO

Primero: Delimitación del pronunciamiento casatorio

1.1. El recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los fines esenciales, que son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional establecida por la Corte Suprema de Justicia, tal como puede interpretarse de lo dispuesto por el artículo 141 de la Constitución Política

del Estado y el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364.

1.2. Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina:

> *El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan […] a infracciones en el procedimiento.*[2]

1.3. A su vez, corresponde mencionar de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme se menciona en el artículo 384 del Código Procesal Civil.

Segundo: Controversia

2.1. Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la misma se generó como consecuencia del conflicto consistente en determinar si correspondió o no los reparos confirmados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 17044-8-2010, Resolución del Tribunal Fiscal aclaratoria N.° 1853-8-2011 y Resolución del Tribunal Fiscal N.º 17133-8-2010.

Tercero: Causales procesales y materiales

3.1. Conforme a lo detallado, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de orden procesal y material. Al respecto, la infracción procesal se configura cuando en el desarrollo de la causa no se han respetado los derechos procesales de las partes, se han soslayado o

[2] DE PINA, Rafael. (1940). *Principios de derecho procesal civil.* México D.F., Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.

alterado actos del procedimiento, la tutela jurisdiccional no ha sido efectiva y/o el órgano judicial deja de motivar sus decisiones o lo hace en forma incoherente, en evidente quebrantamiento de la normatividad vigente y de los principios procesales, lo que hace pertinente que, en principio, se analice las causales de orden procesal y luego, de ser el caso, las causales de orden material, dado el eventual efecto nulificante de aquella.

3.2. Asimismo, se debe precisar:

> *[…] que al término "infracción" —en sentido general— lo podemos asimilar a lo que la doctrina procesal conoce como el error, dentro de él por cierto encontramos al error* in iudicando*, el error* in procedendo *y el error* in cogitando. *Entonces, cuando se denuncia la existencia de una infracción lo que realmente se hace es evidenciar la existencia de un error en la decisión judicial, la cual -como ya dijimos- puede ser de naturaleza sustantiva o procesal […].*

En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la parte recurrente invocó, que, conforme se puede observar de los fundamentos del recurso, remiten a normas que regulan la provisión de cobranza dudosa.

Cuarto: Pronunciamiento respecto a la "a) Infracción normativa del artículo 364 del Código Procesal Civil", "b) Infracción normativa del artículo 139 incisos 3 y 6 de la Constitución Política" y "c) Infracción normativa del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política"

4.1. Estas causales son de naturaleza procesal y están referidas al derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. Sobre el particular, la parte recurrente refiere que la Sala Superior incurre en incongruencia omisiva pues no analizó la sentencia de primera instancia. Tampoco analizó ni dio respuesta a los agravios de las apelaciones presentadas por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, pues, de haberse realizado, se hubiera determinado que estos carecen de fundamento e incluso si se los amparase —lo que efectivamente ocurrió— debió emitirse un

pronunciamiento anulatorio y no uno revocatorio. Asimismo, tampoco se pronunció sobre lo ordenado por la Corte Suprema N.°17951-2015.

4.2. Respecto a las causales antes descritas, se debe precisar que el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en él, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración.

4.3. Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso, se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado por el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, 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 justifiquen lógica y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia.

4.4. 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 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 justifique la decisión.

4.5. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la Sentencia N.°3943-2006-PA/TC, 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.

4.6. Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales revoca la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda —respecto a la primera pretensión principal, sobre reparo de provisión de cobranza dudosa, y respecto a la segunda pretensión principal, sobre la plena jurisdicción respecto al reparo de provisión de cobranza dudosa—, y, reformándola, declara infundada la demanda en dichos extremos, lo

cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente como omisión por parte de la Sala Superior.

4.7 Para tal efecto, tenemos que la Sala Superior, en torno a la legalidad de la resolución impugnada, señaló lo siguiente:

> *[…]*
> ***SEGUNDO.-*** *Corresponde indicar que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante resolución de fecha veintisiete de junio de dos mil 2017, obrante a folios 3866 a 4092, declaró fundados los recursos de casación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT y el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas a cargo de los asuntos judiciales del Tribunal Fiscal, y en consecuencia, nula la sentencia de vista contenida en la Resolución N.º 62 de fecha 20 de julio de 2015, obrante a fojas 3397 a 3460, integrada mediante Resolución N.º 64 del 27 de agosto de 2015, inserta a fojas 2479 a 3480,* ***en el extremo referido al reparo 2, sobre provisión de cobranza dudosa, ordenando – en este sentido – se emita nuevo pronunciamiento.***
> *[…]*
> ***SÉPTIMO.-*** *En el caso en autos, es transcendental indicar que este órgano jurisdiccional revisor, examinará aquellos mecanismos empleados por la parte demandante que a criterio del A quo si constituyen gestiones de cobranza a efectos de cumplir con el requisito previsto en el numeral 1 del inciso f) correspondiente al Artículo 21° del Reglamento de l a Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, esto es, el Sistema Llamador, Telegestión, Notificación de deuda anterior mediante recibo y envío a INFOCORP, conforme a los fundamentos y agravios expuestos en los recursos de apelación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT y el Tribunal Fiscal.*
> *[…]*

4.8. Conforme podemos observar, la Sala Superior antes de efectuar el análisis, delimita la controversia del caso en concreto, pues se observa que la Sentencia de Casación N.º 17951-2015, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, , ordena únicamente que se emita nuevo pronunciamiento sobre el extremo referido al segundo reparo, que trata sobre el tema de provisión de cobranza dudosa; por lo que, a consecuencia de lo ordenado por la Corte Suprema, la Sala Superior delimita el análisis a pronunciarse solo sobre las provisiones de cobranza dudosa.

4.9. Por lo tanto, los argumentos de la parte recurrente al referir que: "[…] en virtud del artículo 364 del Código Procesal Civil, la apelación, en el ordenamiento peruano, implica **NECESARIAMENTE** que se examine la sentencia apelada. Y este análisis, obviamente, deberá constar en la sentencia o resolución de vista", no resultarían válidos, pues, la Sala Superior emite pronunciamiento en cumplimiento de lo ordenado por la Corte Suprema. Además, cabe resaltar que no puede necesariamente examinar toda la sentencia apelada (de primera instancia), dado que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente en el primer considerando de su ejecutoria suprema indica que: "[…] respecto a los demás reparos la controversia quedó zanjada, como lo han reconocido las partes procesales en la audiencia de informa oral realizada […]". Por lo tanto, la Sala Superior está limitada solo a pronunciarse respecto al segundo reparo, es decir, a la provisión de cobranza dudosa.

4.10. Es así que, justamente para salvaguardar el cumplimiento de un debido proceso, la Sala Superior cumple con delimitar la controversia. Asimismo, considera que los sistemas de cobranza a analizar serán: "el Sistema Llamador, Telegestión, Notificación de deuda anterior mediante recibo y envío a INFOCORP", pues estos cuatro sistemas, a criterio de la sentencia de primera instancia, cumplieron con los requisitos previstos por la Ley del Impuesto a la Renta. sistemas que fueron materia de apelación por parte de la SUNAT y el Tribunal Fiscal y correspondía a la Sala Superior pronunciarse respecto a dichos sistemas de cobranza, ya que los demás sistemas de cobranza (corte parcial y total del servicio, notificación de baja, gestiones pre-judiciales a cargo de terceros, invitación a financiar y cartas de cobranza a principales clientes), que el mismo Juzgado de primera instancia no los consideró como válidos, no fueron materia de apelación, quedando consentidas por la parte recurrente.

4.11. En conclusión, se observa que la Sala Superior cumplió con delimitar los criterios que va a resolver en el caso en concreto, pues conforme a lo ordenado por la sentencia de casación de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente el tema en controversia solo se limitaría al segundo reparo, que consiste en las provisiones de cobranza dudosa, y, además, solo correspondía pronunciarse respecto a los sistemas de cobranza referidos en el acápite anterior, pues solo ellos fueron materia de apelación. Asimismo, se puede observar de la sentencia de la Sala Superior lo siguiente:

> ***OCTAVO.-*** *En ese sentido, el numeral 1 del artículo 21°del Reglamento de la LIR, dado por Decreto Supremo 122-94-EF, contempla: "Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios,* ***o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza****, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que éste haya sido satisfecha; (...)". (resaltado agregado). Es decir, que la norma no establece de manera taxativa los medios probatorios que se deben presentar para acreditar que se hayan realizado las gestiones de cobro, sino que otorga la posibilidad de que el contribuyente presente medios probatorios que acrediten las efectuadas para efectuar el cobro de sus acreencias. […]*
>
> ***NOVENO. - Con relación al Sistema Llamador.*** *De acuerdo al escrito de demanda obrante a folios 451 y siguientes, este sistema consiste en: "la realización de llamadas telefónicas en forma automática a los clientes por medio de las cuales se les transmite un mensaje pregrabado que les recuerda que tienen una deuda pendiente de pago y se les solicita poner atención a la misma. (...) En el sistema quedan registradas la fecha, la hora y duración de cada llamada, lo que consta en los backups que, en su oportunidad, TdP entregó a los auditores de la SUNAT" (sic).*
>
> *Ahora bien, de folios 40310 a 40312 del expediente administrativo, obran impresiones de pantalla, en las que se observa un sistema informático que registre datos del deudor, detalle de la deuda, las llamadas realizadas, entre otros. Sin embargo, dicho sistema refleja tan sólo llamadas a los clientes recordándoles su condición de cliente deudor; al respecto, es menester hacer hincapié en que dicho mecanismo, consistente en mensajes grabados que recuerdan al cliente el pago de una deuda vencida, no constituye en estricto una gestión de cobranza, pues no denota una intimación (exigencia) de pago explicita, sino una simple comunicación de la empresa acreedora al cliente deudor, haciéndole recordar el vencimiento de su obligación, máxime, si tal sistema no prevé la grabación ni el registro de las llamadas, lo que no se ve desvirtuado por el hecho que la empresa accionante alega haber proporcionado una relación con el registro de los clientes a quienes se enviaron los mensajes y se realizaron las llamadas, que coinciden con el listado de clientes cuyas deudas fueron provisionadas, en tanto dichos documentos tampoco permiten acreditar fehacientemente la realización de actos de intimación de pago*

ni dejan constancia de su recepción por parte de los clientes deudores, a fin de constatar que hubieran tomaron conocimiento de la exigencia de pago.
***DÉCIMO. - Con relación a la Telegestión**. De acuerdo al escrito de demanda obrante a folios 453 y siguientes, este sistema consiste en: "umma gestión personalizada para obtener el pago de una deuda realizada telefónicamente a través de empresas "Call Center", cuyas operaciones recuerdan al cliente que tiene una deuda pendiente de pago y le solicitan su cumplimiento" (sic).*
De la revisión del expediente administrativo, se desprende que a folios 40181 obra la Carta emitida por ATENTO de fecha 1 de agosto del 2005 en la cual refiere que hasta el 31 de diciembre del 2001, no habría sido posible la cobranza de las deudas pese a la realización de las gestiones de cobranza que habrían consistido en "Llamadas telefónicas por operadora" y "Mensajes de cobranzas por IVR". Por otro lado, a folios 40179 y 40180 obran Cartas emitidas por AVAL S.A.C. correspondiente a carteras asignadas a dicha empresa en el ejercicio 2001 y 2000 respectivamente, de cuyo contenido se advierte que informa haber gestionado la cobranza de las cuentas que se le habría asignado, y que habría procedido a devolverlas a Telefónica pues no habría podido ser recuperadas, asimismo, señala que sus gestiones de cobro consistieron en: Llamadas telefónicas, visitas, notificaciones o cartas y atención en sus oficinas,
En ese sentido, al no haberse presentado documentación adicional vinculada a las acciones de cobranza que las empresas de call center habrían realizado, las cartas emitidas por las empresas mencionadas en el precedente fundamento no es posible establecer que la demandante ha sustentado el haberse inquirido el pago de la deuda a los deudores titulares del servicio, máxime si estos resultados no acreditan en rigor que el cliente tomara conocimiento de su deuda vencida y por tanto incumpliera con su obligación.
***UNDÉCIMO. - Con relación a la Notificación de deuda anterior mediante recibo**. De acuerdo al escrito de demanda obrante a folios 455 y siguientes, este sistema consiste en: "la inclusión del monto pendiente de pago en un recuadro de los recibos mensuales emitidos a los clientes morosos, con la indicación que de encontrarse el cliente al día en sus pagos, debía ignorar el requerimiento." En ese entender, se determina que dichos recibos tienen como finalidad principal poner en conocimiento de los usuarios el detalle de los consumos realizados en el mes que se suministró el servicio de telefonía, el detalle de los importes facturados, la fecha de emisión y la fecha de vencimiento de la deuda, no constituyendo per se, un requerimiento de pago, ya que a pesar de prever el corte del servicio ante el incumplimiento, debe considerarse que al momento de la emisión de tales recibos la deuda aún no había vencido, es decir, la obligación no era exigible, al corresponder la fecha de vencimiento al mes siguiente en que se prestó el servicio de telefonía.*
***DUODÉCIMO. - Con relación al envío a INFOCORP**. A folios 39194 y 39195 obra la Carta de fecha 1 de agosto de 2005, emitida por INFOCORP-EQUIFAX a la demandante, en la cual señala que las deudas contenidas en los listados que obran a folios 36174 a 39185 constituyeron carteras remitidas en los ejercicios 2000 y 2001, asimismo indica que por encargo de la demandante en tales ejercicios enviaron una notificación requiriendo el pago de las deudas vencidas, conforme el detalle que en dicha carta presenta. Así también, presenta modelos de las notificaciones que habría enviado que obran a folios 39186 a 39192; adjunta también una relación de los supuestos deudores y las fechas de recepción de las cartas de notificación de cobranza. Empero, nuevamente no se acreditan que se hayan efectuado actos de cobranza respecto a las deudas materia de provisión bajo la prestación de servicios de INFOCORP- EQUIFAX, pues no obra documentación vinculada a las gestiones de cobranza que permitan establecer que se ha intimado el pago de la deuda a los deudores titulares del servicio, con la precisión de los montos y fechas de vencimiento.*

Sumado a ello, de las Cartas que INFOCORP-EQUIFAX remite a la demandante, se desprende lo siguiente: "los cargos de recepción de las notificaciones son de propiedad de mi representada; sin embargo, la información existente en nuestros sistemas informáticos y archivos documentales respecto de dichas carteras y notificaciones, encuentra s su disposición o a la de terceros, cuando lo crean conveniente." (sic). obstante, dicha información no obra en el presente proceso, razón por la cual establecer que la demandante haya acreditado la morosidad de los deudores mediante documentación que evidencia las gestiones de cobro luego de vencida la deuda bajo mecanismo.
[…]

4.12. De lo expuesto por la Sala Superior, se advierte que consideró revocar la sentencia de primera instancia, que declaró fundada en parte la demanda —respecto a la primera pretensión principal, sobre el reparo de provisión de cobranza dudosa, y respecto a la segunda pretensión principal, en cuanto solicita pronunciamiento de plena jurisdicción sobre el reparo de provisión de cobranza dudosa—, y, reformándola, declaró infundada la demanda. De los argumentos que conducen a dicha conclusión, se verifica que la Sala Superior analizó particularmente los cuatro sistemas de cobro, considerando la documentación presentada por la parte recurrente, verificando si alguno de estos sistemas de cobranza cumplía con los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.13. Se aprecia que la Sala Superior concluyó que estos sistemas de cobranza que emplea la empresa Telefónica del Perú S.A.A. no cumplían con los requisitos que exige la norma, al no demostrar con documentación suficiente la morosidad de los deudores y que, además, evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda. Es así que la Sala Superior realizó el análisis siguiendo los criterios de la debida motivación, cumpliendo con exponer las razones de hecho y derecho por los cuales revocó la sentencia apelada, permitiendo conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar a la referida conclusión.

4.14. Además, la parte recurrente en su recurso de casación refiere que:

[...] la labor del órgano revisor consiste en absolver o dar respuesta a los agravios de los apelantes. Esta es una interpretación válida porque, dado que los agravios

> *están referidos al perjuicio que les causó a sentencia de primera instancia, dar respuesta a estos implica necesariamente revisar la apelada.*

De estos argumentos, se advierte que la parte recurrente denuncia que la Sala Superior no se ocupó de los agravios denunciados por la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Sin embargo, se debe advertir que la Sala Superior, al emitir pronunciamiento, considera los agravios que denunciaron los apelantes; por esa razón, analiza los cuatro sistemas de cobro antes referidos, pues causaron agravio a los apelantes como consecuencia de que la sentencia de primera instancia los considerase válidos.

4.15. La parte recurrente refiere:

> *¿Qué tipo de errores o vicios fueron los que alegó SUNAT en su recurso de apelación? Todos ellos fueron errores in procedendo […]. Por tanto, incluso en el supuesto de que estos hubieran sido analizados por la sentencia de vista y amparados, la consecuencia debió ser siempre la misma; un pronunciamiento anulatorio y no revocatorio.*

Sin embargo, debemos advertir que la apelación de la SUNAT en el petitorio impugnatorio solicita no solo la nulidad sino también la revocatoria de la sentencia de primera instancia. Asimismo, la parte recurrente denuncia que la Sala Superior no se pronunció respecto a los agravios denunciados por las partes apelantes (SUNAT y Tribunal Fiscal). Pero no resulta trascendente el pronunciamiento respecto a este extremo denunciado, debido a que los supuestos afectados (parte apelante SUNAT y Tribunal Fiscal), en fecha trece de octubre de dos mil veintidós, en el informe de oral para la vista de la causa, en el minuto 55:16, refieren que no ven en ello ningún agravio, como lo expresa la parte recurrente, pues los apelantes consideran que no representa una afectación.

4.16. Es importante advertir que la Casación N.° 17951-2 015, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, de fecha veintisiete de junio de dos mil diecisiete, declaró nula la sentencia de vista a consecuencia de haber sido integrada en la parte resolutiva; por lo tanto, ordena nuevo

pronunciamiento. Por consiguiente, renovando el acto procesal, se emitió nueva sentencia de vista, la que es materia de conocimiento en esta instancia, advirtiéndose de lo señalado hasta el momento que contiene una suficiente motivación en los términos señalados por la resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 3493-2006-PA/TC . En consecuencia, corresponde declarar **infundado** el recurso de casación en este extremo.

Quinto: Pronunciamiento respecto a la infracción normativa del artículo 62 del Código Tributario, e infracción normativa de los incisos 1.11, 1.2 y 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

5.1. La parte recurrente refiere que la Sala Superior valida el accionar de la administración tributaria, pues esta solicitó una muestra menor al 15% de la documentación. Si la SUNAT hubiera solicitado la totalidad de la documentación del reparo, la empresa habría presentado la totalidad de la misma; sin embargo, solo se solicitó una parte y con base en ella refiere que resulta inválida la deducción, infringiendo también el principio de verdad material, pues el análisis de las muestras obtenidas no permite analizar los hechos y, por lo tanto, el principio de razonabilidad. Resulta necesario citar las normas presuntamente infringidas.

5.2. El artículo 62 del Código Tributario regula la facultad de fiscalización de la SUNAT:

> *1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:*
>
> > *a. Sus Libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.*
> > *b. Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.*

> *c. Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.*

Asimismo, el artículo IV del título preliminar de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, establece lo siguiente:

> ***1.2. Principio del debido procedimiento. -*** *Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.*
> *La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo*
> ***1.4. Principio de razonabilidad. -*** *Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.*
> ***1.11. Principio de verdad material. -*** *En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.*
> *En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.*

5.3. Se debe tener en cuenta que la fiscalización de la administración tributaria es un procedimiento administrativo constituido por una serie de actos con la finalidad de emitir, de ser el caso, la resolución de determinación de la obligación tributaria, pues es facultad del Estado siempre y cuando ella se encuentre dentro de la ley. Asimismo, el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos contribuyentes que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, conforme al artículo 62 del Código Tributario.

5.4. Por lo que, corresponde a esta Sala Suprema verificar si la Sala Superior, al validar el accionar de la SUNAT, infringió el artículo 62 del Código Tributario y los principios regulados en la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo. Se observa que en el primer Requerimiento N.º 0094684[3], la administración tributaria solicita a la parte recurrente la documentación que acredite las provisiones de cobranza dudosa que fueron deducidas como gastos, las cuales fueron registradas en la "Cuenta cobranza dudosa". Sin embargo, la parte recurrente presenta el descargo de dicho requerimiento[4], informando a la administración tributaria las gestiones de cobro que realizó y que esta documentación se encontraría en sus sistemas informáticos, y que no es factible la existencia de documentos físicos por el tipo de negocio.

5.5. En consecuencia, podemos inferir que la administración tributaria cumple con la función fiscalizadora, pues solicitó de forma general toda la documentación existente para acreditar las provisiones de cobranza dudosa, y correspondía a la parte recurrente acreditar todas las gestiones de cobranza que registró en la cuenta de cobranza dudosa detectada por la SUNAT. Por lo tanto, no resultaría válido el argumento de la parte recurrente en el sentido de que la SUNAT emite la resolución de determinación respecto al 15% de la muestra, pues dicha muestra otorgada era de responsabilidad de la parte recurrente para que las provisiones de cobranza dudosa registradas por ella misma en su cuenta fuesen aceptadas como deducciones.

5.6. Además, cabe resaltar que la SUNAT, en cumplimiento de su función fiscalizadora, tomando las medidas necesarias para la verificación de las gestiones de cobranza que sustenten la morosidad, emitió a la parte

[3] Folios 26035 y 26036 del expediente administrativo
[4] Folios 26017 a 26017 del expediente administrativo

recurrente el Requerimiento N.º 0094684[5], solicitando una vez más una demostración documentaria sobre las gestiones de cobro realizadas a sus clientes morosos luego del vencimiento de la deuda. Sin embargo, la parte recurrente no demostró nuevamente con documentos el requerimiento de la administración tributaria. Por lo tanto, corresponde declarar **infundado** el recurso de casación interpuesto en este extremo.

Sexto: Pronunciamiento respecto a la infracción normativa del artículo 37 (inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta; y del artículo 21 (inciso f, numeral 1) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

6.1. La parte recurrente refiere que la Sala Superior establece requisitos que la norma no contempla, exigiéndole intimación en mora. Sin embargo, el inciso f del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece los requisitos para realizar la provisión, mas no establece disposición sobre algún requisito o forma que deben tener las gestiones de cobro.

6.2. Cabe señalar que la Sala Superior estableció el marco normativo en el octavo considerando: de acuerdo a lo prescrito por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que correspondan; así mismo, el inciso f) artículo 21, del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 122-94-EF, que señala que para efectuar la provisión de cuentas de cobranza dudosa se requiere que: **i)** se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios**, o se demuestre la**

[5] Folios 26028 a 26034 del expediente administrativo

morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurridos más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y **ii)** la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

6.3 Asimismo, corresponde hacer algunas precisiones respecto a la provisión de cobranza dudosa. En esencia, son reservas hechas en previsión de posibles pérdidas; las más comunes están vinculadas a préstamos de dudosa recuperación[6]. Se entiende por cobranza dudosa aquella sobre la cual no existe certeza o seguridad respecto a su posible recuperación, ya sea porque el deudor no se acerca a cancelar su obligación con el acreedor o porque este se encuentra en una mala situación económica que le impide realizar cualquier tipo de pago de deudas, en perjuicio del acreedor de la operación realizada. Las deudas de cobranza dudosa se generan porque una empresa considera que, de las cuentas por cobrar que mantiene, una parte no va a poder cobrarse pese a todas las gestiones efectuadas[7]. Asimismo, pueden ser definidas como provisiones que representan pérdidas no realizadas, las obligaciones contraídas o las posibles obligaciones.

6.4. De lo señalado, cabe precisar que, de acuerdo al primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso en concreto, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su

---

[6] MARCUSE, Roberto (1999), *Diccionario de terminología financiera.* Lima, Asociación de Bancos del Perú - ASBANC; p. 206.
[7] ARIAS COPITÁN, Pablo (2017). *Estimación de cobranza dudosa.* Lima, Gaceta Jurídica; p. 5.
—. (2016). "La cobranza dudosa y su incidencia en el Impuesto a la Renta". *Contadores & Empresa*; sección A-8, p. 10

fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; y, de acuerdo al inciso i) del mencionado artículo, son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que correspondían. Por su parte, el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, precisa que para efectuar la provisión de cobranza dudosa se requiere:

> *1. Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que* ***evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda****, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y*
>
> *2. La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.*
>
> *[…]* [Énfasis nuestro]

6.5. Respecto de la existencia de dificultades financieras que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor, dicho marco normativo exige que se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que haga previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios.

6.6. El referido sistema implementado por la parte recurrente, para el control de las cuentas de cobranza dudosa, es el Sistema Llamador. Conforme la verificación realizada por la administración tributaria, obran impresiones de pantalla en las que se observa un sistema informático que registra datos del deudor, detalle de la deuda, llamadas realizadas, entre otros[8.] Sin embargo, es un mecanismo que consiste en mensajes grabados que recuerdan al cliente el vencimiento de su deuda, mas no

[8] Fojas 40310 a 40312 del expediente administrativo

exigen el pago explícito de la misma. Además, la empresa no presenta grabaciones de dichas llamadas de cobranza.

6.7. Con respecto al sistema de telegestión, conforme a la fiscalización realizada por la administración tributaria, para acreditar dicho sistema se presentó la carta emitida por Atento[9] y las cartas emitidas por Aval S.A.C[10], cartas con las cuales se pretende sustentar las gestiones de cobranza realizadas por las empresa como "llamadas telefónicas por operadora, mensajes de cobranza por IVR, visitas, notificaciones o cartas y atención en sus oficinas". Sin embargo, dichos argumentos no se sustentan con documentación adicional que acredite que efectivamente se realizaron esas gestiones de cobranza, por lo que las cartas emitidas por las referidas empresas tampoco acreditan que el cliente deudor tomara conocimiento de las gestiones de cobranza.

6.8. Asimismo, respecto al sistema de cobranza denominado "notificación de deuda anterior mediante recibo", la parte recurrente presenta los recibos emitidos a sus supuestos clientes morosos. Sin embargo, se verifica que en el mismo recibo se indica que "de encontrase el cliente al día en sus pagos, debía ignorar el requerimiento". Respecto de dichos recibos, se entiende que estos son emitidos antes del vencimiento de la deuda, pues la obligación no era exigible en ese momento; respecto a la gestión de cobranza denominada "envió a Infocorp", la parte demandante presentó la carta emitida por Infocorp – Equipax, la cual señala las deudas contenidas en los listados[11] de carteras remitidas en los ejercicios dos mil y dos mil uno. Dicha carta también indica que se requirió el pago de las deudas vencidas y adjunta modelos de notificaciones enviadas a los supuesto deudores[12], así como la relación de los deudores y las fechas de notificaciones de las cobranzas. Sin embargo, no acredita lo referido en la

[9] Fojas 40181 del expediente administrativo
[10] Fojas 40179 y 40180 del expediente administrativo
[11] Fojas 36174 a 39185 del expediente administrativo
[12] Fojas 39186 a 39192 del expediente administrativo

carta emitida por Inforcorp, pues no obran las gestiones de cobranza de las relaciones de los deudores presentadas, para comprobar los montos de las deudas y las fechas de notificaciones que obran en la relación presentada.

6.9. De lo señalado, se tiene que la parte recurrente no cumplió con acreditar la **gestión de cobro una vez vencida la deuda,** como lo especifica la norma, con lo que se pueda acreditar el riesgo razonable de existencia de dificultades financieras que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor, para posteriormente provisionarlo de manera contable, teniendo en cuenta que la importancia de la acreditación de la gestión de cobro les permite al contribuyente y a la propia administración tributaria establecer si los créditos dudosos o incobrables deben formar parte de la base imponible del impuesto a la renta o si esta deuda debe ser deducida de la base imponible y del correspondiente pago del impuesto a la renta.

6.10. Por lo tanto, teniendo en cuenta que el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 122-94-EF, precisa que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa se requiere que: **i)** se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o **se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda**, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y **ii)** la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada; teniendo en cuenta ello, las instancias de mérito y las

autoridades administrativas han señalado que la parte recurrente no ha acreditado el riesgo de incobrabilidad de las deudas, mediante la existencia de dificultades financieras o la morosidad del deudor, ni el inicio del procedimiento judicial de cobranza.

6.11. Asimismo, el literal f) del numeral 1 del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el carácter de deuda incobrable o no, deberá verificarse en el momento que se efectúa la provisión contable[13]. La provisión de cobranza dudosa y el castigo son herramientas de vital importancia para que las empresas tomen un conocimiento cabal y apliquen adecuadamente sus sistemas de cobranza que permitan que las deudas impagas de sus clientes puedan ser deducidas para la determinación de la renta neta. Para esto, es necesario que puedan identificar cuándo se está ante deudas incobrables y cuáles son los requisitos que deben cumplir las empresas para evitar reparos u observaciones por parte de la administración tributaria, ello conforme con el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que son deducibles los castigos por deudas incobrables y sus provisiones equitativas, siempre que se determine a qué cuenta pertenecen. De lo señalado y las disposiciones previstas, a efectos de que la parte demandante pudiera deducir del impuesto a la renta los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas del referido concepto, la morosidad de sus deudores debía estar acreditada mediante documentos que evidencien las gestiones de cobro luego de vencida la deuda, a fin de evitar que se constituyan provisiones que no tengan un riesgo real de cobranza. En consecuencia, corresponde declarar **infundado** el recurso de casación interpuesto en este extremo

Sétimo: Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 1333 del Código Civil

[13] ARIAS COPITAN, *Estimación…,* p. 8.

7.1. De lo señalado por la parte recurrente, respecto a la aplicación indebida del artículo 1333 Código Civil, es preciso señalar que habiendo determinado en los párrafos precedentes las normas aplicables al caso concreto, el artículo 1333 del Código Civil no fue un factor determinante para que la Sala Superior arribe a su decisión, en tanto señaló:

> *[…] puede concluirse que los mecanismos de cobranza denominados Sistema Llamador, Telegestión, Notificación de deuda a anterior mediante recibo y envío a INFOCORP, implementados por la demandante, no acreditan fehacientemente la realización de gestiones de cobranza de la deuda objeto de provisión contable en las cuentas de cobranza dudosa; ergo, el reparo formulado por la Administración Tributaria resulta justificado y ceñido a derecho, sin que la empresa accionante lo hay desvirtuado convenientemente, en tanto ninguno de los medios probatorios proporcionados durante la fiscalización resultan idóneos para acreditar que efectivamente realizó gestiones de intimación de pago […]*.

7.2. Al respecto, es necesario señalar que la Sala Superior indica que la parte recurrente no cumplió con acreditar documentariamente las gestiones de cobranza dudosa conforme lo indica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el literal 2.a del inciso f) del artículo 21, según el cual, para efectuar la provisión por deudas incobrables, se requiere "[…] demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda", hecho que no ocurrió en el presente caso. Por lo tanto, corresponde declarar **infundado** el recurso de casación interpuesto en este extremo, pues la supuesta infracción no tiene repercusión en lo decidido.

7.3. Finalmente, la señora jueza Suprema Rueda Fernández, de conformidad con lo previsto por el artículo 22 del Texto único Ordenado de la Ley Orgánica el Poder Judicial, se aparta de cualquier criterio anterior dictado en causas similares, en virtud a las propias consideraciones que contiene la presente Ejecutoria Suprema.

DECISIÓN

Por estas consideraciones, declararon **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Telefónica del Perú S.A.A. el catorce de agosto de dos mil veinte (fojas cuatro mil quinientos noventa y tres a cuatro mil seiscientos treinta y ocho). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, del veintinueve de julio de dos mil veinte (fojas cuatro mil quinientos diecinueve a cuatro mil quinientos treinta y cuatro), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros; y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Telefónica del Perú S.A.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Dávila Broncano.

SS.

YAYA ZUMAETA

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

DÁVILA BRONCANO

RVMB/llc

VOTO SINGULAR DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA RUEDA FERNÁNDEZ, ES COMO SIGUE: ----------

Al amparo del artículo 143 y del artículo segundo sobre la independencia jurisdiccional, del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder

Judicial, expreso que me encuentro conforme con el voto de la ponente en el sentido de declarar infundado el recurso de casación en lo referente a la provisión de cobranza dudosa, la suscrita realiza voto singular puntualizando los fundamentos que se pasan a expresar:

FUNDAMENTOS:

1. Es necesario reafirmar en el presente caso, que el recurso de casación no habilita el acceso a una tercera instancia, no es sede de revisión de lo determinado en segunda instancia, tampoco admite el control de hechos ni revaloración probatoria, tratándose de un recurso que en función nomofiláctica se orienta en estricto al control de derecho de la sentencia de vista, a efectos de verificar si se ha incurrido en alguna infracción normativa en atención de las causales denunciadas.

2. En relación a las causales de infracción de normas sustantivas referidas a la deducción de la provisión por cobranza dudosa, es pertinente señalar en relación a la norma del artículo 1333 del Código Civil que, ciertamente el Código Tributario permite la aplicación supletoria de otras normas distintas a las tributarias, conforme lo prevé la Norma IX de su Título Preliminar:

NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en s

Sin embargo, la referida Norma IX establece con carácter imperativo que ello se permite, sólo en lo no previsto por el código y otras normas

tributarias, además que las normas distintas a las tributarias, no deben oponerse ni desnaturalizar las normas de la especialidad.

En el caso concreto y sobre el tema de "gestión de cobro demostrando la morosidad", se cuenta con norma expresa y de la especialidad en el artículo 21 inciso f) numeral 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual cuenta con sustento legal en el artículos 37 inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia no corresponde la aplicación supletoria de la norma civil denunciada, ni proceder a una interpretación concordada de la misma con las normas tributarias del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21 de su reglamento, al prevalecer por especialidad las normas tributarias, que por cierto, cuentan con regulación expresa en el tema; resultando infundados los extremos de los recursos de casación de la demandante Telefónica del Perú, Tribunal Fiscal y, Sunat, respecto a la norma del artículo 1333 del Código Civil.

Si bien la impugnada, se refiere al artículo 1333 del Código Civil, sin embargo conforme lo anota la ponente en su considerando 7.1 y 7.2, ello no fue el sustento jurídico de la decisión judicial, sino que su premisa normativa de su silogismo jurídico se encuentra conformada por la norma del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el literal 2.a del inciso f) del artículo 21, en relación a la provisión por deudas incobrables, requiriendo que: "[…] demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda", por lo que, resulta infundado dicho extremo del recurso de casación.

3. Respecto a las causales de infracción de las normas de los artículos 37 inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 21 inciso f) numeral 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que:

3.1 Si bien la recurrente denuncia infracción de las normas arriba indicadas, y señala que la recurrida estaría exigiendo requisitos no contemplados en las normas, sin embargo sustenta tal vulneración en su discrepancia con la valoración probatoria de documentos que, según la recurrida no acreditarían gestión de cobro, mientras que, según la empresa recurrente sí constituirían gestión de cobro.

3.2 Evidenciándose del recurso de casación de la empresa recurrente, que al venir en casación -por las infracciones denunciadas-, pone en debate y pretende que se determine si los recibos emitidos por la demandante constituyen gestión de cobro, es decir si estos documentos cumplen los requisitos previstos por las normas citadas, sustentos que por cierto, se vinculan con la valoración y determinación de hechos. No advirtiendo la recurrente que, no es finalidad del recurso de casación -en función de control de derecho-, efectuar el control de las premisas fácticas, ni se encuentra permitido en nuestro ordenamiento jurídico, que en función nomofiláctica se realice una revisión de las apreciaciones y razonamientos de valoración probatoria.

3.3 Adicionalmente a lo antes señalado, resulta de la sentencia de vista que, se fundamenta en las normas -de los textos vigentes al momento de los hechos-, del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso f) del artículo 21 de su reglamento.

Teniendo por premisas normativas que sustentan la decisión judicial, de que, los contribuyentes pueden efectuar provisión de cobranza dudosa, precisando en su considerando octavo los supuestos al respecto, los cuales se encuentra vinculados a que: **i)** se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o

por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurridos más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y ii) la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Concluyendo de lo antes señalado, que no se establece infracción normativa ni contravención a las normas sustantivas denunciadas, sino que el tema que se trae se vincula con las apreciaciones y valoraciones probatorias realizadas por la sentencia de vista, respecto a los documentos presentados por la recurrente, ámbito fáctico que no puede ser objeto de valoración ni de determinación en sede casatoria en función nomofiláctica.

Por tales consideraciones **MI VOTO ES**:

Se declare **INFUNDADO** el recurso de casación interpuestos por la empresa demandante Telefónica del Perú S.A.A., En consecuencia **NO CASAR** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera.- Jueza Suprema Rueda Fernández.

RUEDA FERNÁNDEZ