



CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON SUB
ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Expediente N°: 5335-2011
Demandante:
Demandado: SUNAT Y TRIBUNAL FISCAL
Materia: NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO

Sumilla: Respecto a la emisión de recibos telefónicos, el Tribunal Fiscal ha considerado que éstos sólo tienen una finalidad informativa porque no contienen exigencia de pago manifiesto de la deuda vencida ni el detalle de la misma, rechazándolos de plano, sin realizar un análisis adecuado de los recibos ofrecidos que obran de fojas 23333 a 23337 EA o de los recibos que puedan ser presentados por la actora, sin embargo, este Colegiado considera que no es correcta la calificación efectuada por el Tribunal Fiscal, toda vez que del contenido de los mencionados recibos por el servicio de telefonía se verifica que contienen el monto de la deuda a pagar, cuyo plazo para el pago no ha vencido, así como el monto de la deuda cuyo plazo para el pago ya venció anteriormente, siendo que este último acto constituye un requerimiento de pago, en primer lugar, porque es remitido al domicilio fijado por el usuario del servicio telefónico de acuerdo al artículo 1238 del Código Civil en concordancia con el artículo 1374 de la misma norma que consagra la teoría objetiva del conocimiento en el domicilio del deudor o el domicilio fijado por las partes, normas que rigen las relaciones de derecho privado, en segundo lugar, por cuanto se le imputa al deudor retraso por un cierto monto y se le otorga una nueva fecha para el pago, no a modo de extensión del plazo sino de requerimiento para su cumplimiento, conforme al primer párrafo del artículo 1333 del Código Civil, y en tercer lugar, porque en las Condiciones de Uso del Servicio se establece que los abonados o clientes se encuentran obligados a pagar los recibos emitidos por su operadora en las fechas de vencimiento, lo cual no se habría cumplido. Así, cuando hablamos de recibos telefónicos como medio de requerimiento, nos referimos a aquel que conjuntamente a la deuda cuyo pago está por vencer también contiene la deuda anterior cuya fecha de pago está vencida. A mayor abundamiento, el artículo 197 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, dispone que el Juez valora los medios probatorios en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada, siendo que la misma se desarrolla en función a reglas de la lógica y de la experiencia, por lo que de acuerdo a estas últimas se aprecia que cuando un acreedor le comunica a su deudor el monto de la deuda vencida resulta evidente que pretende el pago de la misma, de lo contrario no la mencionaría, siendo que ello ocurre en el presente caso con la emisión de los mencionados recibos en los cuales se consigne el monto de la deuda cuyo plazo para el pago ya venció anteriormente.

Resolución N° 52

Lima, doce de junio
de dos mil diecinueve.-

VISTOS: Con los expedientes administrativos que se acompañan en treinta y un tomos; interviniendo como ponente el Juez Superior Linares San Román;

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Se debe mencionar como antecedente que la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, mediante sentencia de vista de fecha veinte de julio del dos mil quince (fojas 1163 a 1196), resolvió: 1. Confirmar en parte la sentencia de fecha veinte de marzo del dos mil trece, que declaró fundada en parte la demanda y declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11420-5-2011 del cinco de julio del dos mil once; respecto de lo cual el Colegiado



precisó que se anula únicamente el extremo de la RTF que confirmó el reparo sobre la provisión de cobranza dudosa en lo que atañe al sistema de cobranza mediante recibos telefónicos, y ordenó a la SUNAT reponer el procedimiento administrativo al estado de verificar cliente por cliente si aquellos fueron objeto de acciones de cobro, únicamente a través de recibos telefónicos que cuenten con requerimiento de pago de deuda vencida en fecha anterior e impaga y que corresponda a la relación de clientes cuya deuda provisionada sea del Ejercicio 1998, sin perjuicio del mecanismo de cobranza referido a los avisos de baja o corte del servicio dispuesto por el Tribunal Fiscal (hojas 68 a 71 de la RTF impugnada), que no ha sido impugnado en la presente demanda. 2. Revocar en parte la sentencia, en los extremos siguientes: A) En cuanto la sentencia apelada estimó los mecanismos de sistema llamador, sistema de telegestión, acción de corte parcial y total del servicio y cobranza por terceros como medios de prueba a efecto de la verificación cliente por cliente en el procedimiento a ser repuesto por la SUNAT para la acreditación de la provisión de cobranza dudosa. 3. Reformar los extremos revocados, en consecuencia: A) Respecto del reparo de provisión de cobranza dudosa: el Colegiado declaró improcedente el uso de los mecanismos de sistema llamador, sistema de telegestión, y acción de corte parcial y total del servicio; e infundado el uso del mecanismo de gestiones de cobranza a través de terceros. Asimismo, se confirmó en parte la recurrida referida al reparo sobre Uso del Formulario 1083 – Recibo por Arrendamiento. Al respecto, La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, a través de la **Casación N° 17677-2015-LIMA** de fecha seis de agosto de dos mil dieciocho, obrante de fojas 1366 a 1472, declaró fundados los recursos de casación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, y el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, en consecuencia, **nula** la sentencia de vista de fecha veinte de julio de dos mil quince, 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, **en el extremo en que confirmó la sentencia de primera instancia que declaró fundada la demanda respecto al reparo de cobranza dudosa**; ordenando que se emita una nueva resolución en base a los considerandos expuestos en ella. Aunado, en su considerando 1.3, fojas 1439, señala que: *"(...) estoy de acuerdo con el voto del ponente respecto al recurso*



de casación de Telefónica del Perú (...), el cual fue formulado exclusivamente por vulneración a las normas procesales del artículo 370 del Código Procesal Civil y numeral 6 del artículo 139 de la Constitución, bajo el argumento de que la sentencia de vista revocó la sentencia apelada en un extremo no resuelto del reparo de provisión de cobranza dudosa, en relación a los sistemas de cobranza (sistema llamador, sistema de telegestión, acción de corte parcial y total del servicio y cobranza por terceros). Causal casatoria que se desestima en razón de que la sentencia apelada se pronunció y resolvió sobre los métodos de cobranza a favor de la recurrente Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, tal es así que esta no formuló apelación; en consecuencia no existe reformando en peor, y no se ha afectado la pluralidad de instancia; en consecuencia, al resultar no estimable la causal de carácter procesal planteado por la acotada empresa, no corresponde analizar el tema de fondo, esto es, sobre si los sistemas de cobro implementados por la empresa constituyen o no gestión de cobro¹ (resaltado nuestro); siendo así, se verifica que la nulidad dispuesta por la mencionada Sala Suprema comprende únicamente al reparo sobre provisión de cobranza dudosa, por lo que corresponde emitir pronunciamiento respecto a los agravios formulados por los apelantes sobre el mismo.

SEGUNDO: Vienen en grado los recursos de apelación interpuestos por los codemandados SUNAT y Tribunal Fiscal contra la sentencia emitida con fecha veinte de marzo del dos mil trece, obrante de fojas 580 a 598, la cual declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia, se declara la nulidad parcial de la Resolución N° 11450-5-2011 de fecha cinco de julio de dos mil once, en el extremo que confirma el reparo sobre provisión de cobranza dudosa, y ordena a las emplazadas reponer el procedimiento administrativo al punto de realizar una verificación cliente por cliente a efectos de determinar si aquellos fueron objeto de acciones de cobro, conforme a los fundamentos de dicha resolución, en cuyo caso, sólo será reparada la deuda del cliente que en la evaluación individual dispuesta se determine que no fue sometido a acciones de cobro. Se debe precisar que la empresa demandante no ha interpuesto recurso de apelación contra la sentencia precitada, lo que también ha sido señalado en la Casación N° 17677-2015-LIMA, demostrando su conformidad con lo allí resuelto, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento adicional a su favor en observancia de la

¹ El voto al cual se hace referencia se encuentra de folios 1424 a 1427.



prohibición de *reformatio in peius* contemplada en el artículo 370 del Código Procesal Civil, aplicable en vía supletoria.

TERCERO: Del escrito de demanda se advierte que la empresa demandante postula como pretensiones principales: **1)** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal expedida por mayoría, referida a los extremos que confirmó: **a)** El Reparó 25 - Provisión de cobranza dudosa y **b)** El Reparó 17 - recibos de arrendamiento - Formulario 1083; y **2)** Emita un pronunciamiento de plena jurisdiccional en el que: **a)** Se reconozca la deducción de la provisión de cuentas de cobranza dudosa correspondientes al ejercicio 1998 (Reparó 25); y **b)** 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 (Reparó 17). Debiendo reiterarse que mediante la presente resolución sólo se emitirá pronunciamiento respecto al El Reparó 25 - Provisión de cobranza dudosa en acatamiento de lo dispuesto en la Casación N° 17677-2015-LIMA.

CUARTO: La codemandada **SUNAT** solicita se anule o revoque la apelada, señalando los siguientes agravios en relación al reparo por provisión de cobranza dudosa: **a)** Se ha omitido la prelación normativa establecida en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, por la cual en primer lugar se aplica el Código Tributario y demás normas tributarias, y solo en el caso de que una situación específica no esté prevista en las mismas, se podrán aplicar normas distintas a las tributarias, pero siempre y cuando no se opongan ni las desnaturalicen, y ante la ausencia de ellas los principios del derecho tributario, luego los principios del derecho administrativo y finalmente los principios generales del Derecho, siendo que ello se plasma cuando se atribuye indebidamente la carga de la prueba a la Administración Tributaria en virtud del principio administrativo de verdad material, sin embargo, los artículos 62 y 87 del Código Tributario regulan los poderes inquisitivos de la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización, así como la obligación de los administrados de suministrar toda la información y prueba necesaria para que la fiscalización pueda cumplir sus fines, por lo que resulta patente que la carga de la prueba no corresponde a la Administración Tributaria sino a los administrados, que tienen que probar que cumplieron efectivamente con sus obligaciones tributarias, ya que la primera no tiene una posición de parte sino de órgano instructor y de decisión; **b)** La recurrida no hace referencia alguna al artículo 87



del Código Tributario, es más, no parte de un principio tributario para resolver quien tiene la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización tributaria, no analiza las potestades inquisitivas que tiene la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización, no hace análisis alguno de las obligaciones de los administrados para cumplir los fines de fiscalización, se limita a partir de una mala aplicación del principio de verdad material recogido en el Derecho Administrativo, que es de carácter supletorio según el artículo II del Título Preliminar de la Ley N° 27444, para eximir a la actora de la carga probatoria, incurriendo en arbitrariedad normativa pues resuelve en contra de la prelación normativa establecida en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, siendo que se debió declarar infundada la demanda ya que la actora no cumplió con acreditar sus afirmaciones; **c)** El principio de verdad material busca la verdad real, independientemente de que haya sido alegada o no por las partes, en cambio la carga de la prueba distribuye la actividad probatoria entre las partes en función de la alegación de los hechos que configuran su pretensión o defensa, y establece como debe resolver el juzgador en caso esa carga probatoria no haya sido satisfecha, es ejemplo de ello lo establecido en los artículos 196 y 200 del Código Procesal Civil, sin embargo, la recurrida se sustenta en la sola objetividad del juzgador puesto que desconoce que la Administración Tributaria no tiene carga probatoria alguna, sino poderes inquisitivos para verificar los hechos alegados por los administrados o investigar los hechos que son materia de fiscalización o serán objeto de decisión, en virtud de los artículos 62 y 87 del Código Tributario, y secundariamente, en el numeral 1) del artículo 169 de la Ley N° 27444, por ello, los principios de veracidad y verdad material no atribuyen carga probatoria a la Administración Tributaria sino la autorizan a fiscalizar a la actora, por lo que requirió a ésta la información y prueba necesaria para verificar los hechos que alegan; asimismo, el numeral 162.1) del artículo 162 y el inciso 1.3) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, no señalan de manera literal que la Administración tenga carga probatoria alguna, por el contrario, el numeral 162.2) del artículo 162 de la mencionada Ley señala de manera textual que *"corresponden a los administrados aportar pruebas (...)"*, lo cual es concordante con el numeral 1.2) del artículo IV del Título Preliminar de la norma acotada; **d)** La demandante no aportó prueba idónea ni suficiente que acredite que cumplió con los requisitos establecidos en las normas tributarias, por lo que su posición resulta infundada tal como se determinó en el



procedimiento de fiscalización, más aún cuando se encontraba en mejor condición de probar sus operaciones al tener bajo su poder y disposición toda la información y/o documentación que respaldaba sus propias transacciones, incluso por tratarse de una negación indefinida, por tanto, no corresponde atribuir la carga de la prueba a la Administración Tributaria por tratarse de un hecho negativo, siendo que han vulnerado su derecho a no ser desviada del procedimiento legalmente preestablecido; **e)** La recurrida ha omitido considerar la regla contenida en el artículo 200 del Código Civil, por la cual el juzgador debe pronunciarse sobre el fondo desestimando la pretensión sustentada en hechos no probados, para que el vencido soporte las consecuencias de su falta o insuficiencia probatoria, norma que resulta aplicable supletoriamente debido a que existe un vacío en la Ley N° 27444 en relación a qué debe hacer el juzgador cuando encuentre que los hechos materia del procedimiento no han sido probados; y dado que la actora no cumplió con presentar información y prueba suficiente que permitiese verificar que sus deducciones se encontraban de acuerdo a ley, la Administración Tributaria podía decidir válidamente en contra suya y efectuar el reparo correspondiente; **f)** La recurrida ha incurrido en vicio al invertir la carga la prueba relacionada con el requerimiento de información y la omisión del deber de colaboración y buena fe procesal, pues se indica que la Administración Tributaria tenía que efectuar las verificaciones rigurosas y sistemáticas a cada cuenta provisionada, lo que no fue satisfecho adecuadamente debido a que *"no se reportó que Telefónica del Perú S.A.A. se haya negado a brindar la documentación necesaria respecto a un caso o cliente específico"*, sin tener en cuenta que del Informe General de Auditoría se desprende que el área de fiscalización notificó inicialmente al contribuyente tres requerimientos sucesivos solicitando el sustento parcial de la deducción reparada, con resultados infructuosos debido a que no cumplió con presentar la totalidad de la información requerida, siendo que los documentos que se proporcionó no acreditaban el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma reglamentaria, e incluso el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria que la muestra solicitada para revisar se reduzca de 12803 a 3000 registros, lo cual fue negado, siendo que los mecanismos y procedimientos operativos estandarizados (Metodología) presentados por el contribuyente no calificaban como gestión de cobranza para efectos de acreditar la morosidad de sus clientes, pues no se presentó la documentación que evidenciare las gestiones



de cobro luego del vencimiento de la deuda o el protesto de documentos, demostrando que se han vulnerado los deberes de colaboración y buena fe procesal, previstos en el numeral 6) del artículo 87 del Código Tributario y el numeral 2) del artículo 56 y el numeral 1.8) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, normas sobre las cuales ha omitido pronunciarse, siendo que lo anterior no significó que la verificación se haya restringido a una muestra no representativa del universo total de la provisión de cobranza dudosa conforme se indica en la sentencia, toda vez que conforme queda acreditado con el Requerimiento N° 00069522 y su resultado, la Administración Tributaria solicitó al contribuyente el sustento tributario del íntegro de dicho reparo, sin que haya cumplido con dicho cometido; **g)** En la recurrida no se hace referencia al deber de colaboración y buena fe procesal a cargo de la actora, siendo que era ésta quien estaba en mejor posición para comprobar el destino que le dio a los recursos financieros, por ser la única que poseía y conocía plenamente de la existencia y contenido de esa información y documentación, así también lo confirma el Tribunal Constitucional en los Fundamentos 6 y 7 de la sentencia del Expediente N° 6135-2006-PA/TC, por lo que, se incurre en arbitrariedad al exigirle a la Administración Tributaria, sin ninguna base legal, algo que no está en posibilidad de cumplir, por lo menos no de la manera exorbitante con que el juzgado lo requiere, al disponer que se verifique uno por uno los 1'622,134 clientes con deudas provisionadas en el ejercicio gravable 1998; **h)** La *A-quo* ha señalado que las normas tributarias no contienen una definición de lo que debe entenderse como "gestiones de cobranza", por lo que se remite a la definición contenida en el artículo 1333 del Código Civil, según el cual la gestión de cobro se puede hacer mediante cualquier medio que exprese la voluntad del acreedor de requerir al deudor cumpla con la prestación debida, sin embargo, no ha tenido en cuenta los parámetros ya establecidos en la Sentencia del Tribunal Fiscal N° 3806-2004-AA/TC, que permite esclarecer que las metodologías empleadas por la demandante no eran acciones de cobranza al carecer de los requisitos mínimos para acreditar el cobro de deudas entre particulares; **i)** La recurrida asume indebidamente como aplicable al caso la opinión de OSIPTEL contenida en la Carta N° 310-GG.GUS.GL/2006, la cual no es de observancia obligatoria en temas tributarios, así como lo normado en el artículo 34 de la Ley N° 28870 - Ley para optimizar la gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, que resulta evidentemente ilegal pues solo es aplicable para la entidades



prestadoras de servicios de saneamiento, y retroactiva ya que rige a partir del mes de agosto de 2016 en adelante, mientras que las contingencias tributarias corresponden al año 1998; **j)** En la recurrida se ha omitido pronunciarse sobre que SUNAT había constatado casos en los cuales las deudas, a pesar de haber sido canceladas y/o refinanciadas por los supuestos clientes morosos de la actora, todavía formaban parte de su provisión de cobranza dudosa, además encontró que en sus sistemas informáticos solo se indicaba el número de recibo, la fecha de cancelación y la deuda pendiente de pago, sin que existiera una documentación que permitiera especificar el detalle de la deuda y verificar su existencia, lo cual determina que dicho mecanismo de notificación no sea considerado como "gestión de cobranza"; **k)** La sentencia no expresa una decisión jurisdiccional congruente respecto del petitorio al omitir el análisis de argumentos reseñados en la contestación de la demanda, adolece de una falta de motivación y/o motivación aparente, efectúa una interpretación errada de las normas tributarias aplicables al caso concreto, dejando de lado la especialidad de las normas jurídicas tributarias que prevalecen sobre los principios generales, incurriendo en una arbitrariedad normativa; por lo que resulta nula al carecer de los requisitos indispensables para cumplir con su finalidad, esto es, brindar una tutela jurisdiccional efectiva respetando las garantías de un debido proceso, conclusión que es apoyada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia expedida en el Expediente N° 921-98-AA/TC. Por su parte el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, solicita se revoque la apelada en relación a la provisión de cobranza dudosa, precisando los siguientes agravios: **l)** El Tribunal Fiscal hizo un análisis integral de los mecanismos de cobros de la demandante, concluyendo que no dejan evidencia de la realización de las gestiones de conminación o requerimiento al deudor para que cancele la deuda sino mas bien las de comunicarle los efectos contractuales de su incumplimiento, puesto que los sistemas llamador y de telegestión no permiten obtener evidencia respecto de las acciones de cobro, mientras que las cartas de cobranza a principales clientes no tienen constancia de recepción que acredite que cumplió su fin de requerir el pago. Esto no significa que pretenda realizar un juicio acerca de la idoneidad o efectividad de la automatización del supuesto sistema de gestión de cobros de la recurrente, sino únicamente respecto de la carencia de pruebas o indicios de la realización de gestiones de la que adolece este; **m)** Ningún dispositivo legal regula qué es la



fehaciencia o cómo debería acreditarse, por consiguiente es rol fundamental del Tribunal Fiscal interpretar la normativa tributaria y/o crear mediante su jurisprudencia el significado, alcances, excepciones y condiciones que el contribuyente debe reunir para acreditar su operación, en aplicación del artículo 154 del Código Tributario, sin que ello signifique que este ejerciendo facultades legislativas, por lo que las interpretaciones de este tribunal administrativo deben guiar a los administrados y no a la inversa; **m)** El contribuyente se encuentra obligado a conservar la documentación vinculada a la determinación de las obligaciones tributarias, en virtud del artículo 87 del Código Tributario, siendo irrelevante aducir que por dolo, culpa, espacio, ubicación, entre otros motivos, no fue posible o razonable hacerlo, asimismo, la fehaciencia está regulada en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que el Tribunal Fiscal no puede inferir o presumir hechos, más aún cuando el recurrente es responsable de asumir la carga de la prueba de lo que alega como fundamentos de hecho y de derecho, no obstante, no lo hizo; **n)** Sobre la morosidad del deudor, la demandante no invocó la existencia de protestos de los títulos que las contienen ni el inicio de procedimientos judiciales, sino sólo la realización de gestiones de cobranza a través de diversos tipos, por lo que no es factible afirmar que los mecanismos que empleó hayan acreditado fehacientemente la morosidad de sus clientes deudores ni que estos tuvieran dificultades económicas o financieras que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad; **ñ)** La declaración de invalidez de la Resolución del Tribunal Fiscal, expedida legítimamente en última instancia administrativa en materia tributaria, atenta contra el principio de legalidad, en tanto se está limitando las atribuciones del Tribunal Fiscal como de la SUNAT, generándose inseguridad jurídica con respecto a los administrados, imposibilitando al Estado de cumplir con sus fines de justicia administrativa y sus deberes de tutela efectiva, más aún si se está realizando una incorrecta interpretación de las normas.

QUINTO: Además, corresponde emitir pronunciamiento respecto a lo señalado en los numerales 2.5 al 2.8 de la Casación N° 17677-2015-LIMA, fojas 1443-1446, donde se precisa que la fundamentación de la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, en relación al reparo de provisión de cobranza dudosa radica en que los recibos telefónicos son documentos que acreditan el requerimiento de pago por ser emitidos todos los



meses a los deudores morosos, indicándose el monto de la deuda y el plazo, lo que resulta acorde con el primer párrafo del artículo 1333 del Código Civil y el artículo 87 del Código Tributario para efectos de probanza, siendo que en la referida Casación también se señala que en la sentencia de vista en cuestión se ha omitido pronunciamiento sobre agravios medulares de las apelaciones de los codemandados, que son los siguientes: **i)** acerca de que las comunicaciones cursadas solo versan sobre los efectos contractuales que podrían derivarse del incumplimiento del contrato, y que no constituyen gestión de cobro fehaciente; **ii)** respecto a si para entender lo que son gestiones de cobranza debe seguirse lo previsto en el artículo 1333 del Código Civil, no emitiendo juicio sobre los criterios contenidos en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03806-2004-AA/TC sobre las mencionadas gestiones de cobro; **iii)** acerca de la aplicación o no de los criterios de OSIPTEL y el argumento de que la Ley N° 28870 solo es de aplicación en el ámbito de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento y no a las relaciones jurídicas tributarias; **iv)** en relación a que no puede pretenderse revisar los recibos telefónicos caso por caso, puesto que ello significaría trasladar la carga de la prueba a la SUNAT; siendo así, se debe emitir pronunciamiento en torno a estos agravios, así como sobre los demás agravios pertinentes expresados por los codemandados sobre el reparo en cuestión.

SEXTO: El artículo 370 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 29834, señala que: *"El juez superior no puede modificar la resolución impugnada en perjuicio del apelante, salvo que la otra parte también haya apelado o se haya adherido o sea un menor de edad. Sin embargo, puede integrar la resolución apelada en la parte decisoria, si la fundamentación aparece en la parte considerativa. Cuando la apelación es de un auto, la competencia del superior sólo alcanza a éste y a su tramitación"*. En consecuencia, solamente cabe emitir pronunciamiento respecto a los agravios formulados por los codemandados en sus respectivos recursos de apelación - y no en escritos posteriores- en torno al reparo por provisión de cobranza dudosa, así como respecto a lo dispuesto en la Casación N° 17677-2015-LIMA.

SÉTIMO: De la revisión de los actuados administrativos se aprecia que:

- i)** La Administración Tributaria mediante Carta N° 000011006630-1-SUNAT (fojas 2680 EA) y Requerimiento N° 00025254 (fojas 2212 EA), ambos del catorce de abril del año dos mil, dio inicio al procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias de la ahora demandante correspondientes a



los Ejercicios 1998 y 1999, como consecuencia de ello, efectuó el reparo por provisión de cobranza dudosa, entre otros, en relación al Impuesto a la Renta del Ejercicio 1998, por no estar sustentada conforme a ley, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N°s 012-03-0001756 (fojas 13186 a 13214 EA) y 012-03-0001757 (fojas 13160 a 13185 EA), las cuales fueron materia de impugnación mediante el recurso de reclamación interpuesto con fecha once de marzo del dos mil dos (fojas 12927 a 12976 EA).

- ii)** Posteriormente, se emitió la Resolución de Intendencia N° 0150140003525 del veinte de mayo del dos mil cinco (fojas 23735 a 23888 EA, incluido el Informe N° 01-2005-SUNAT/2H3100-ECHA-JMI que contiene los fundamentos y conclusiones de la decisión), que resolvió declarar fundada en parte la referida reclamación, lo que no incluyó el extremo referido al Reparos 25 - Provisión de Cobranza Dudosa ascendente a S/. 263'492,626.00, contra la cual la parte demandante interpuso recurso de apelación con fecha veintitrés de junio del dos mil cinco (fojas 24379 a 24418 EA), respecto del cual se desistió parcialmente a través del escrito recepcionado el treinta y uno de mayo del dos mil seis (fojas 25507 a 25508 EA).
- iii)** Finalmente, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11450-5-2011 del cinco de julio del dos mil once (fojas 25707 a 25831 EA), se resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140003525, entre otros, en el extremo referidos al reparo por provisión de cobranza dudosa, a fin de que la Administración Tributaria proceda a realizar las verificaciones que han sido indicadas e identifique y establezca a los deudores respecto de cuyas deudas al cierre del Ejercicio 1998 se hubiera efectuado la gestión de cobranza a través de avisos de baja o corte debidamente notificados cuya idoneidad ha sido merituada en dicha instancia y los que de la misma forma -efectuado el cotejo- pudieran acreditarse, y como consecuencia de ello, considere cumplido respecto de estos clientes, el requisito de demostrar la morosidad en el pago a que se contrae el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el requisito contenido en el numeral 3) del inciso f) del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al monto de provisión, el que se deberá considerar equitativo si guarda relación con la parte o el total que de acuerdo con lo que se verifique, se estime de cobranza dudosa.



OCTAVO: El texto original del artículo 37 inciso i) del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta² (en adelante LIR), aplicable para los hechos imponible del ejercicio fiscal 1998, establecía:

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

(...)

i) Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Asimismo, el texto original del artículo 21, inciso f) del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante RLIR), aplicable por temporalidad al caso, establecía:

Artículo 21.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA

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

(...)

f) Para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del Artículo 37 de la Ley, se requiere que:

- 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 éste haya sido satisfecha; y*
- 2. La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.*
- 3. La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1) de este inciso se estime de cobranza dudosa.*

La deducción de las provisiones por deudas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del Artículo 37 de la Ley sólo podrá ser efectuada por contribuyentes distintos a las Empresas del Sistema Financiero

² Aprobada mediante Decreto Legislativo 774.



NOVENO: De las normas detalladas en el considerando precedente, se aprecia que los contribuyentes pueden restar de la renta bruta, el monto de aquellos créditos impagos que considere pérdidas, a fin que el Impuesto a la Renta a pagar se calcule sobre la renta neta, esta operación se conoce como provisión de cobranza dudosa, y la norma exige tres requisitos para que el contribuyente haga uso de ella. El primer requisito, es que se configure el supuesto de cobranza dudosa -a través de la incobrabilidad de la deuda o de la morosidad del deudor-; el segundo requisito, es que la provisión debe constar en el Libro de Inventarios y Balances; y el tercer requisito, que debe ser equitativa con el monto de la cobranza dudosa. Siendo así, y estando que los dos últimos requisitos no han sido materia de impugnación en sede judicial, circunscribiremos nuestro análisis a la verificación del supuesto de cobranza dudosa en sus manifestaciones: riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor. Como se ha mencionado, el **supuesto de cobranza dudosa** se produce si se comprueba cualquiera de las dos situaciones siguientes: el riesgo de incobrabilidad de la deuda o la morosidad del deudor. Así, la recuperabilidad de ciertas deudas por cobrar puede ser dudosa aunque no definitivamente irrecuperable, por lo que su potencial pérdida exige la provisión de estas. Sobre el tema, Bernal, señala: *"(...) provisión representa pérdidas no realizadas, obligaciones contraídas o posibles obligaciones. Para efectos de presentar en forma razonable la información financiera, la normatividad contable establece el reconocimiento de ciertas provisiones, una de ellas es la provisión para cuentas de cobranza dudosa, que consiste en reconocer como "gasto del periodo" la evidencia de incobrabilidad de algunas partidas por cobrar; de esta forma el importe de cuentas por cobrar que se mostrará en el balance general es el que realmente se espera que genere beneficios económicos a la empresa"*³. Las normas también establecen que estas **situaciones de incobrabilidad o de morosidad** se configuran si el contribuyente ha cumplido con cualquiera de las siguientes actuaciones según cada caso: **A.** El riesgo de incobrabilidad: a) Análisis periódicos de los créditos, que demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor. **B.** La morosidad del deudor: a) Documentos de gestiones de cobro después de vencida la deuda, b) Protesto de documentos, c) Inicio de procesos judiciales de cobranza, o d) Deuda vencida e impaga por más de doce meses.

³ Bernal Rojas, Josué Espinoza Torres, Cristina. *Impuesto a la Renta: Aplicación Práctica- Tributaria y Contable 2006-2007*, Lima. Pacífico Editores, 2007, pág.452.



DÉCIMO: De los agravios formulados por los codemandados, así como de lo dispuesto en la Casación N° 17677-2015-LIMA, fluye que para absolver el grado, en relación al reparo por provisión de cobranza dudosa, se debe determinar si la comunicación de la existencia de una deuda pendiente consignada en los recibos que la actora dirige a sus clientes del servicio de telefonía califica como requerimiento de pago, como sostiene esta última, o si solamente constituye una comunicación de los efectos del incumplimiento del contrato de servicio de telefonía, como refieren los codemandados; asimismo, corresponde emitir pronunciamiento respecto a los otros mecanismos de cobros de la demandante que son materia de controversia entre las partes, para de esta manera determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11420-5-2011 del cinco de julio del dos mil once adolece o no de causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley N° 27444, respecto al mencionado reparo.

DÉCIMO PRIMERO: Ahora bien, en la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 11450-5-2011** del cinco de julio del dos mil once (fojas 14 a 76), objeto de impugnación en la presente demanda, se señala que la ahora demandante no demostró el riesgo de incobrabilidad mediante análisis periódicos de los riesgos crediticios de cada deudor, por lo que de conformidad con el numeral 1) del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, recondujo el análisis a un segundo supuesto que permite la provisión de las deudas de cobranza dudosa, que es la situación de morosidad del deudor, y que al ser las deudas menores a doce meses, no haberse invocado la existencia de protesto de títulos que contengan la deuda ni el inicio de procesos judiciales, sólo procede analizar la documentación que evidencia la gestión de cobro luego del vencimiento de la deuda, lo cual es un criterio correcto, conforme a las normas citadas. El Tribunal Fiscal ha analizado cada uno de los mecanismos mediante los cuales la demandante ha pretendido acreditar las gestiones de cobro de la deuda, y ha considerado que sólo el "aviso de baja o corte del servicio" es un mecanismo, medio o modo conducente a acreditar la gestión de cobro, pero que es necesario correlacionar los avisos con la deuda provisionada, para lo cual dispone que la SUNAT haga el cotejo correspondiente, como se aprecia en las hojas 68 a 70 de la RTF impugnada, lo que no ha sido objeto de impugnación; asimismo, los mecanismos que el Tribunal Fiscal desestimó fueron: a) Emisión de recibos telefónicos, b) Sistema Llamador, c) Sistema de telegestión, d) Corte parcial y total del servicio (distinto al aviso de baja o corte del servicio, que fue



amparado por el Tribunal Fiscal y por ello no es materia de demanda), e) Gestiones de cobranza a través de terceros. En ese sentido, cabe precisar que respecto a la **emisión de recibos telefónicos**, el Tribunal Fiscal ha considerado que éstos sólo tienen una finalidad informativa porque no contienen exigencia de pago manifiesto de la deuda vencida ni el detalle de la misma, rechazándolos de plano, sin realizar un análisis adecuado de los recibos ofrecidos que obran de fojas 23333 a 23337 EA o de los recibos que puedan ser presentados por la actora, sin embargo, este Colegiado considera que no es correcta la calificación efectuada por el Tribunal Fiscal, toda vez que del contenido de los mencionados recibos por el servicio de telefonía se verifica que contienen el monto de la deuda a pagar, cuyo plazo para el pago no ha vencido, así como el monto de la deuda cuyo plazo para el pago ya venció anteriormente, siendo que este último acto constituye un requerimiento de pago, en primer lugar, porque es remitido al domicilio fijado por el usuario del servicio telefónico de acuerdo al artículo 1238 del Código Civil⁴ en concordancia con el artículo 1374 de la misma norma⁵ que consagra la teoría objetiva del conocimiento en el domicilio del deudor o el domicilio fijado por las partes, normas que rigen las relaciones de derecho privado, en segundo lugar, por cuanto se le imputa al deudor retraso por un cierto monto y se le otorga una nueva fecha para el pago, no a modo de extensión del plazo sino de requerimiento para su cumplimiento, conforme al primer párrafo del artículo 1333 del Código Civil⁶, y en tercer lugar, porque en las Condiciones de Uso del Servicio se establece que los abonados o clientes se encuentran obligados a pagar los recibos emitidos por su operadora

⁴ Artículo 1238.- *"El pago debe efectuarse en el domicilio del deudor, salvo estipulación en contrario, o que ello resulte de la ley, de la naturaleza de la obligación o de las circunstancias del caso. Designados varios lugares para el pago, el acreedor puede elegir cualquiera de ellos. Esta regla se aplica respecto al deudor, cuando el pago deba efectuarse en el domicilio del acreedor"*.

⁵ Artículo 1374.- *"La oferta, su revocación, la aceptación y cualquier otra declaración contractual dirigida a determinada persona se consideran conocidas en el momento en que llegan a la dirección del destinatario, a no ser que éste pruebe haberse encontrado, sin su culpa, en la imposibilidad de conocerla"*. (aplicable por temporalidad)

⁶ Artículo 1333.- *"Incurrir en mora el obligado desde que el acreedor le exija, judicial o extrajudicialmente, el cumplimiento de su obligación."*

No es necesaria la intimación para que la mora exista: 1.- Cuando la ley o el pacto lo declaren expresamente. 2.- Cuando de la naturaleza y circunstancias de la obligación resultare que la designación del tiempo en que había de entregarse el bien, o practicarse el servicio, hubiese sido motivo determinante para contraerla. 3.- Cuando el deudor manifieste por escrito su negativa a cumplir la obligación. 4.- Cuando la intimación no fuese posible por causa imputable al deudor".



en las fechas de vencimiento⁷, lo cual no se habría cumplido. Así, cuando hablamos de recibos telefónicos como medio de requerimiento, nos referimos a aquel que conjuntamente a la deuda cuyo pago está por vencer también contiene la deuda anterior cuya fecha de pago está vencida. A mayor abundamiento, el artículo 197 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, dispone que el Juez valora los medios probatorios en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada, siendo que la misma se desarrolla en función a reglas de la lógica y de la experiencia, por lo que de acuerdo a estas últimas se aprecia que cuando un acreedor le comunica a su deudor el monto de la deuda vencida resulta evidente que pretende el pago de la misma, de lo contrario no la mencionaría, siendo que ello ocurre en el presente caso con la emisión de los mencionados recibos en los cuales se consigne el monto de la deuda cuyo plazo para el pago ya venció anteriormente. En consecuencia, se corrobora que los recibos telefónicos constituyen un mecanismo de cobranza idóneo para acreditar la morosidad de sus clientes siempre que contengan el monto de la deuda vencida, siendo que para acreditar esto último se debe disponer un reenvío a la Administración Tributaria para que la demandante cumpla con presentar el íntegro de los recibos de pago materia del reparo, lo cual deberá ser fiscalizado por la Administración Tributaria siguiendo el criterio antes mencionado; por lo que resulta correcto lo concluido en la recurrida al respecto.

DÉCIMO SEGUNDO: En relación a los agravios de la **SUNAT** contenidos en los incisos **a), b) c) y e)** del cuarto considerando, relacionado a la **carga de la prueba** y la **facultad fiscalizadora**. Al respecto, debe señalarse que la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización le corresponde al contribuyente de acuerdo a los textos originales de los artículos 62 y 87 del TUO del Código Tributario, que establecen que la Administración Tributaria puede ejercer la facultad de fiscalización en forma discrecional, con observancia a los principios de legalidad y reserva de ley, lo cual abarca la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, por lo que puede exigir a los

⁷ Sobre este aspecto en la Hoja 68 de la RTF impugnada se alude al artículo 54 de las Condiciones de Uso del servicio de telefonía fija, aprobado por Resolución del Consejo Directivo N° 012-98/OSIPTTEL, que estableció el abonado se encuentra obligado al pago de los recibos emitidos por la empresa operadora en la fecha de vencimiento de los mismos, y al artículo 18 de las Condiciones de Uso de los Servicios Públicos de Difusión y de Servicios de Valor Añadido para Acceso a Internet, aprobado por Resolución del Consejo Directivo N° 015-2001-CD/OSIPTTEL, que precisó el abonado deberá pagar los recibos emitidos por la empresa operadora hasta la fecha de vencimiento de los mismos.



deudores tributarios la exhibición y/o presentación de diversos documentos (libros, registros, correspondencia comercial, etc.), encontrándose estos deudores tributarios obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice. Ahora bien, en el presente caso resulta claro que la demandante cumplió con la mencionada carga de la prueba en lo referido al mecanismo de emisión de los mencionados recibos por el servicio de telefonía que contienen el monto de la deuda a pagar, siendo que este último acto constituye un requerimiento de pago como se ha explicado anteriormente. Por consiguiente, **la discrepancia no versa sobre la carga de la prueba (artículo 196 del Código Procesal Civil) sino sobre valoración probatoria (artículo 197 del mismo Código)**, pues para los codemandados dichos recibos no contienen requerimientos de pago que permitan efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa y con ello determinar la renta neta de tercera categoría conforme a lo dispuesto en la normativa glosada en el octavo considerando, en este sentido, en el presente caso no se ha invertido la carga de la prueba en perjuicio de la Administración Tributaria, ni se ha convertido a esta en parte. De otro lado, la Norma IX del TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso concreto por temporalidad, establece: *"En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho"*, en función a ello, resulta aplicable el principio de verdad material contenido en el numeral 1.11) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 en los procedimientos contenciosos tributario, por no ser contradictorio la normativa tributaria, que refiere: *"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, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas"*. En esta línea cuando en la recurrida se ordena a las emplazadas reponer el procedimiento administrativo al punto de realizar una verificación cliente por cliente a efectos de determinar si aquellos fueron objeto de acciones de cobro, conforme a los fundamentos de dicha resolución, en cuyo caso, sólo será reparada la deuda del cliente que en la evaluación individual dispuesta se



determine que no fue sometido a acciones de cobro, se está aplicando el principio de verdad material en cuanto a que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, puesto que al haberse determinado que los recibos por el servicio de telefonía que consignen el monto de la deuda vencida constituyen requerimientos de pago, entonces corresponde que la actora presente la totalidad de recibos con estas características a fin que la Administración Tributaria verifique que contienen el mencionado requerimiento de pago, esto es que, desarrolle su labor de fiscalización para determinar si resulta cierto lo afirmado por la demandante sobre el particular. En consecuencia, no se advierte que se haya omitido la prelación normativa establecida en la Norma IX del TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF. Por otro lado, en cuanto a la aplicación del artículo 200 del Código Procesal Civil, que establece: *"si la parte no acredita con medios probatorios los hechos que ha afirmado en su demanda o reconvención, estos no se tendrán por verdaderos y su demanda será declarada infundada"*, se debe manifestar que no corresponde aplicar esta norma en la medida que la actora, en principio, ha acreditado que el mecanismo de emisión de recibos contiene requerimientos de pago a sus clientes morosos, siendo que resulta necesario disponer el reenvío respectivo a la Administración Tributaria conforme lo explicado anteriormente. Por último, y de la revisión de la recurrida se advierte que en ningún extremo se ha atribuido la carga de la prueba a la Administración Tributaria ni mucho menos se ha desconocido que ésta le corresponda a la parte demandante; en consecuencia, se desestiman estos agravios.

DÉCIMO TERCERO: En cuanto a los agravios contenidos en los incisos ***d), f) y g)*** del cuarto considerando, relacionados a la **falta y/o insuficiencia de los medios probatorios, así como la omisión al deber de colaboración y buena fe procesal** por parte de la demandante. Al respecto, en el trigésimo primer considerando de la sentencia impugnada se ha señalado lo siguiente: *"(...) un análisis aislado por tipo de gestión y circunscrito a un número reducido de clientes de la emplazada, y no por deuda provisionada, invalida la conclusión arribada por las emplazadas, sobre la inexistencia o improbanza de las gestiones de cobro; más aún si como se aprecia del procedimiento administrativo materia de examen no se reportó que Telefónica del Perú S.A.A. se haya negado a brindar la documentación necesario respecto a un caso o*



cliente en específico; por tanto, no existe justificación para que esta verificación individual no haya sido realizada, atendiendo a que la Sunat cuenta infraestructura, personal y medios técnicos y tecnológicos necesarios y apropiados para la realización eficaz de su tarea (...) fiscalizadora", (resaltado nuestro). Al respecto, se debe señalar que la frase resaltada hace referencia a que no se ha acreditado en autos una omisión al deber de colaboración y buena fe procesal por parte de la demandante, en la medida que se haya negado a presentar documentación sobre determinados clientes, siendo que la codemandada SUNAT pretende relacionar ello con la supuesta inversión de la carga de la prueba antes desestimada en la presente resolución, debiendo precisarse que el hecho que la Administración Tributaria consideré que determinada documentación presentada por el contribuyente no permite levantar el reparo que le ha formulado, y en base a ello continúe requiriendo información, no implica necesariamente que la valoración que ha efectuado sobre dicha documentación sea correcta, pues puede ocurrir que la misma si permita levantar el reparo, como ha sucedido en el presente caso pues los recibos de pago donde se consigne el monto de la deuda vencida contienen un requerimiento de pago, lo que a su vez posibilitará el levantamiento del reparo de provisión de cobranza dudosa. De otro lado, del examen de los actuados administrativos se aprecia que la codemandada SUNAT después de haber iniciado la fiscalización del Ejercicio 1998, realizó las siguientes diligencias: Requerimiento N° 00025266 del seis de junio del año dos mil (fojas 2162 a 2163 EA)⁸, Requerimiento N° 00025277 del diecisiete de julio del año dos mil (fojas 2164 EA)⁹, Requerimiento N° 00026772 del diecinueve de octubre del año dos mil (fojas 2533 EA)¹⁰, Requerimiento N° 00027077 del uno de diciembre del año dos mil (fojas 2159 EA)¹¹, Requerimiento

⁸ **Requerimiento N° 00025266:** *"Sírvese sustentar por escrito, documentariamente y con la base legal correspondiente lo que se detalla en los anexos (01) (...)",* en el punto 4 del Anexo (01) se indica: *"Deberá sustentar por escrito, documentariamente y con su Libro de Inventarios y Balances la Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa deducidas en la Declaración Jurada de 1998 por el importe de **S/. 57,701,00**. Para tal efecto, se deberá tener en cuenta los requisitos establecidos en el Inc. i) del Art. 37° del Decreto Legislativo N° 774 Ley del Impuesto a la Renta y el Inc. f) del Art. 21° de su Reglamento D.S. 122-94-EF".*

⁹ **Requerimiento N° 00025277:** *"Se reitera lo solicitado en los puntos 1 y 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00025266 del 06.06.2000".*

¹⁰ **Requerimiento N° 00026772:** *"Se requiere la información correspondiente al (a los) periodo (s): 1998 (...) 6. Papeles de trabajo y/o un análisis para llevar la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta 1998, incluyendo los agregados y deducciones"*

¹¹ **Requerimiento N° 00027077:** *"Se deberá sustentar por escrito con la documentación fehaciente original la provisión para cuentas de cobranza dudosa de*



N° 00069522 del diecinueve de febrero del año dos mil uno (fojas 1972 EA)¹², Requerimiento N° 01550001867 del veinticuatro de junio del dos mil dos (fojas 14101 a 14102 EA)¹³, Requerimiento N° 015550001867-5-2003-SUNAT del diez de marzo del dos mil tres (fojas 21094 a 21095 EA)¹⁴ y Requerimiento N° 015550001867-6-2003-SUNAT del dieciocho de marzo del dos mil tres (fojas 21098 EA), de los cuales se aprecia que fueron dirigidos a la empresa demandante inicialmente para que remita información y documentación sobre las deducciones de cobranza dudosa, en base a una muestra no representativa de S/.57,701.00 del total de S/.263'492,625.80, correspondiente al período de doce meses (como se indica en el Resultado del Requerimiento N° 00026772 a fojas 2229 a 2230 EA) para luego disponer que debía sustentar el íntegro de la provisión por el importe de S/.688'881,440, lo que conlleva la totalidad de los clientes morosos que tendría el demandante en el Ejercicio 1998. Respecto a esto último se debió examinar de manera individualizada los recibos telefónicos emitidos con deuda vencida, a fin de no generalizar un resultado sino emitir una decisión objetiva atendiendo al caso de cada cliente de conformidad con el principio de verdad material, lo que de ninguna manera significa que se esté trasladando la carga de la prueba a la Administración Tributaria, la cual debe merituar dicha documentación bajo el criterio establecido en la presente

acuerdo a lo establecido en el Inc. i) del art. 37° del D. Leg. 774 Ley del Impuesto a la Renta y del num. 1 y 3 del Inc. f) del art. 21° del D.S. 122-94-EF del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta".

¹² **Requerimiento N° 00069522:** "No habiendo sustentado con la documentación fehaciente la muestra requerida respecto a la provisión para cuentas de cobranza dudosa solicitada con requerimientos N° 00025266, 00025277 y 00027077. **Deberá sustentar el íntegro de la provisión por el importe de S/. 688'881,440**, de acuerdo a lo establecido en el inc. i) del Art. 37 del D.Leg. 774 y del Num 1 y 3 del inc. f) del art. 21 del DS. 122-94-EF(...)".

¹³ **Requerimiento N° 01550001867:** "Para verificar el cumplimiento dado a las leyes tributarias (...) se requieren los siguientes elementos e informaciones con el Expediente de Reclamo N° 015340011716 de fecha 11.03.2002: (...) Se solicita lo detallado en el Anexo adjunto al presente Requerimiento", en el punto 3 del Anexo del Requerimiento se indica: "Demostrar con la documentación original que las provisiones para cobranza dudosa materia de reparo, cumplen con los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso f) del artículo 21° de su Reglamento para que su deducción sea aceptada tributariamente, y presentar un escrito detallando los motivos por los que dicha documentación cumple éstos requisitos".

¹⁴ **Requerimiento N° 015550001867-5-2003-SUNAT:** "Para verificar el cumplimiento dado a las leyes tributarias (...) se requieren los siguientes elementos e informaciones (Expediente de Reclamo N° 015340011716 y Resolución de Determinación N° 012-03-0005369): Evaluación de los Procedimientos y Acciones de Cobranza Dudosa materia de reparo (...) incluyendo informe detallado, contabilización, documentación sustentatoria y flujograma (Listados, Reportes del Sistema, controles internos, etc.)".



resolución, lo cual no se desvirtúa por el hecho que la parte actora mediante escrito del diecisiete de enero del año dos mil (fojas 2156 a 2157 EA), haya manifestado su disconformidad con la ampliación de la muestra inicial de S/.7,689,424.78 (equivalentes a 400 registros), solicitando que la misma se reduzca a 3000 registros, pues finalmente fue la Administración Tributaria la que dispuso que se debía sustentar el íntegro de la provisión. En consecuencia, corresponde disponer un reenvío para que la actora presente en forma completa los recibos de pago de clientes morosos con la comunicación de deuda vencida por el período fiscalizado por tener la carga de la prueba, para que la Administración Tributaria proceda a fiscalizar el contenido de los mismos y en función a ello mantener o levantar el reparo, lo que no conlleva un desvío del procedimiento legalmente establecido pues la carga de la prueba la tiene la actora mientras que la Administración Tributaria debe merituar la documentación que la primera presente, por lo cual el criterio contenido en los Fundamentos 7 y 8 de la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 6135-2006-PA/TC¹⁵ no resulta aplicable al presente caso, ya que la facultad de fiscalización que debe desarrollar la Administración Tributaria en relación a lo documentación que presente la actora no resulta una prueba diabólica. De otro lado, en relación al cuestionamiento formulado a que se verifique uno por uno los 1'622,134 clientes con deudas provisionadas en el ejercicio gravable 1998, debe señalarse que los referidos requerimientos de pago, esto es, la

¹⁵ En este proceso de amparo, que versa sobre el derecho de propiedad intelectual, se menciona respecto al derecho de probar "(...). Ahora bien, como es sabido, constituye principio procesal que la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho. (...) mientras que para la parte denunciante el acreditar la representación de la obra no significa carga alguna, dado que tiene a disposición el archivo de documentos donde consta el otorgamiento de la representación, para el denunciado significa una carga excesiva, de difícil acreditación, e incluso, para algún denunciado, de acreditación prácticamente imposible. Tal exigencia constituye un típico caso de "prueba diabólica", dado que significa exigir al denunciado una prueba de difícil e, incluso imposible acreditación, pero ello no por su inexistencia, sino por el considerable grado de dificultad que implica su obtención" (Fundamento 6). "Esta situación tiene como consecuencia que el denunciado se encuentre en desventaja con respecto al denunciante, en relación con la posibilidad de probar (probar algo de difícil acreditación y que, por el contrario, puede efectuarlo fácilmente el denunciante) y, con ello, con la posibilidad de defenderse de manera efectiva; dicho de otro modo, la disposición cuestionada coloca en desventaja al denunciado frente al denunciante, con respecto al ejercicio de su derecho a probar y de su derecho de defensa. Esta circunstancia es por sí misma lesiva del derecho de igualdad procesal" (Fundamento 7). "Esta conclusión es independiente del hecho de que la denunciante ostente, en efecto, la representación de una obra y que ello, incluso, se encuentre inscrito registralmente. La cuestión de relevancia constitucional es que en una relación procesal como la que supone un procedimiento administrativo la observancia de los derechos fundamentales constituye presupuesto y, a la vez, límite de la configuración legal del procedimiento. De modo que si tal configuración legal resulta incompatible con un derecho fundamental, ella resulta inconstitucional y, por tanto inválida" (Fundamento 8).



consignación del monto de la deuda vencida se encuentran en los respectivos recibos de los clientes morosos, lo cual necesariamente debe evaluarse en forma individual, esto es, no puede asumirse a priori que contengan o no dicha consignación, además resulta prematuro realizar la mencionada cuantificación dado que la misma depende de la documentación que presentará la actora. Finalmente, en la ejecución del citado reenvío se podrá verificar si la demandante cumple con los deberes de colaboración y buena fe procedimental previstos en el numeral 6) del artículo 87 del TUO del Código Tributario, el numeral 2) del artículo 56 y el numeral 1.8) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444; en consecuencia, se desestiman estos agravios.

DÉCIMO CUARTO: En cuanto al agravio contenido en el inciso *h)* del cuarto considerando, alude que la *A-quo* ha señalado que las normas tributarias no contienen una definición de lo que debe entenderse como "gestiones de cobranza", por lo que se remite a la definición contenida en el artículo 1333 del Código Civil, según el cual la gestión de cobro se puede hacer mediante cualquier medio que exprese la voluntad del acreedor de requerir al deudor cumpla con la prestación debida, sin embargo, no ha tenido en cuenta los parámetros ya establecidos en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3806-2004-AA/TC, que permite esclarecer que las metodologías empleadas por la demandante no eran acciones de cobranza al carecer de los requisitos mínimos para acreditar el cobro de deudas entre particulares. Al respecto, es menester precisar que este Colegiado no está constreñido a aplicar la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 3806-2004-AA/TC, en primer lugar, porque no tiene la calidad de precedente vinculante de conformidad con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, y en segundo lugar, porque la materia sobre la que versa es totalmente distinta al del particular¹⁶, sin perjuicio de ello, cabe analizar los Fundamentos 8 y 9 de la misma donde se señala que si bien es cierto la legislación no establece los requisitos de los requerimientos de pago de obligaciones, estos documentos deben contener la información mínima necesaria para que quienes sean requeridos para el pago: 1. Tomen

¹⁶ En este caso el demandante Pedro Lipa Cantuta denuncia la violación de sus derechos a la propiedad, al trabajo, al honor y buena reputación, a la dignidad, al patrimonio, a la libertad de trabajo, a la tutela jurisdiccional efectiva, de defensa y al debido proceso, puesto que la Empresa de Cobros y Recuperos Soluciones en Procesamiento S.A. le remite diversas cartas, entre ellas, lo amenazan con inhabilitarlo definitivamente en el sistema financiero y comercial, contraviniendo el artículo 62 de la Constitución.



conocimiento objetivo de quién los requiere, 2. En virtud de qué documento (s) se le requiere, 3. Consignar el monto requerido, el mismo que debe estar detallado, 4. Permitirles exponer lo pertinente a su derecho, luego de tomar conocimiento de la obligación que se le imputa. En base a ello, y de la revisión de los Recibos Telefónicos que obran de fojas 23333 a 23337 EA, se aprecia que los mismos cumplen con todos los mencionados requisitos, conforme se detalla a continuación: **1.** En relación a quién los requiere, se constata que los mismos contienen en la parte superior e inferior izquierdo el nombre de "Telefónica del Perú", por lo que sus clientes tienen conocimiento de quién les hace el requerimiento de pago; **2.** En relación a en virtud de qué documento se les requiere, se verifica que en la parte inferior izquierdo contienen un recuadro titulado "Deuda anterior ser. telefónico", lo cual innegablemente hace referencia al recibo anterior; **3.** En relación a que se debe consignar el monto requerido, el mismo que debe estar detallado, se comprueba que en la parte inferior izquierdo dentro del cuadro de "Deuda anterior ser. telefónico" figura el monto que se debe pagar y que corresponde al mes anterior, siendo que el detalle se encuentra en el recibo correspondiente a dicho mes que ha sido remitido al cliente respectivo; **4.** En relación a que debe permitir a sus clientes exponer lo pertinente a su derecho, debe señalarse que es notorio que los montos de dichos recibos son susceptibles de ser reclamados por sus clientes mediante llamadas, lo que no requiere de probanza de acuerdo con el numeral 1 del artículo 190 del Código adjetivo; adicionalmente, en la parte inferior de estos recibos figura la anotación: *"Si se encuentra al día en sus pagos, ignore esta deuda que figura como pendiente hasta el día 11"*, lo cual acredita que se contempla la posibilidad que el cliente haya cancelado el recibo durante el tiempo que medió entre la emisión del mismo y su recepción, más no desvirtúa el requerimiento de pago precitado. En consecuencia, se reitera que los recibos telefónicos constituyen un mecanismo de cobranza idóneo para acreditar la morosidad de sus clientes de conformidad con el artículo 1333 del Código Civil, siempre que consignen el monto de deuda vencida lo que constituye un requerimiento para que los clientes cumplan con sus obligaciones pendientes; en consecuencia, se desestima este agravio.

DÉCIMO QUINTO: En cuanto al agravio contenido en el inciso *j)* del cuarto considerando, alude que la recurrida aplica indebidamente la opinión de OSIPTEL contenida en la Carta N° 310-GG.GUS.GL/2006 y el artículo 34 de la Ley N°



28870. Al respecto, el Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones – OSIPTEL a través de la Carta N° 310-GG-GUS.GL/2006 de fecha veintiocho de abril del dos mil seis (fojas 25513 EA) refiere: *"(...) somos de la opinión que los recibos emitidos por las empresas que brindan servicios de telecomunicaciones en los que aparece la deuda vencida y no pagada por los usuarios, a la fecha de dicha documentación, deben ser considerados, como una notificación de cobranza de las mismas"*; asimismo, el cuarto párrafo del artículo 34 de la Ley N° 28870 - Ley para optimizar la gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, publicado el doce de agosto del dos mil seis, establece: *"(...) la gestión de cobranza se acredita con la emisión del recibo o recibos posteriores haciendo contar la deuda vencida. (...)"*. En base a ello, se verifica que en el ámbito de telecomunicaciones y saneamiento se viene considerando como un mecanismo de cobranza a los recibos de pago que consignen la deuda vencida, lo cual constituye un argumento referencial para el caso concreto, ya que en el considerando décimo primero se ha sustentado que los recibos telefónicos donde se consigna la deuda vencida son un mecanismo de gestión de cobranza en virtud del artículo 1333 del Código Civil, lo que constituye el argumento central para resolver lo concerniente a este reparo, siendo que en la recurrida no se ha considerado a la Carta de referencia como opinión vinculante sino que no resulta opuesta a alguna normatividad tributaria, lo que resulta meramente ilustrativo; que, igual situación ocurre cuando se indica que la Ley N° 28870 no puede ser soslayada en la medida que constituye parte del derecho positivo nacional, pues se trata de una referencia a otro servicio brindado al público en general; en consecuencia, se desestima este agravio.

DÉCIMO SEXTO: En cuanto al agravio previsto en el inciso *j)* del cuarto considerando, alude que la recurrida ha omitido pronunciarse sobre que SUNAT había constatado casos en los cuales las deudas, a pesar de haber sido canceladas y/o refinanciadas por los supuestos clientes morosos de la actora, todavía formaban parte de su provisión de cobranza dudosa, además encontró que en sus sistemas informáticos solo se indicaba el número de recibo, la fecha de cancelación y la deuda pendiente de pago, sin que existiera una documentación que permitiera especificar el detalle de la deuda y verificar su existencia, lo cual determina que dicho mecanismo de notificación no sea considerado como "gestión de cobranza". Al respecto, de la revisión del escrito de contestación de demanda de SUNAT se verifica que este argumento no ha



sido esgrimido, por lo tanto, no era factible que en la recurrida se emitiera pronunciamiento sobre el particular, siendo que no cabe impugnar una resolución judicial en base a nuevos argumentos que nunca fueron planteados en el proceso; por ende, este agravio deviene impertinente para impugnar la recurrida; en consecuencia, se desestima el mismo.

DÉCIMO SÉTIMO: En relación al agravio contenido en el inciso **k)** del cuarto considerando, refiere que la sentencia impugnada no expresa una decisión jurisdiccional congruente respecto del petitorio al omitir el análisis de argumentos reseñados en la contestación de la demanda, adolece de una falta de motivación y/o motivación aparente, efectúa una interpretación errada de las normas tributarias aplicables al caso concreto, dejando de lado la especialidad de las normas jurídicas tributarias que prevalecen sobre los principios generales, incurriendo en una arbitrariedad normativa; asimismo, carece de los requisitos indispensables para cumplir con su finalidad, esto es, brindar una tutela jurisdiccional efectiva respetando las garantías de un debido proceso, conclusión que es apoyada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia expedida en el Expediente N° 921-98-AA/TC. Al respecto, sobre el contenido esencial del derecho a la debida motivación de las resoluciones reconocido en el artículo 139, inciso 5 de la Constitución Política vigente¹⁷, el Tribunal Constitucional ha señalado en su **fundamento 7 de la STC N° 00728-2008-PHC/TC**, lo siguiente: *"El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan de caso. Sin embargo, no todo ni cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. (...)".* Asimismo, en el **fundamento 4 de la STC N° 00966-2007-AA/TC** señala que: *"la Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido se respeta siempre que exista una fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo*

¹⁷ Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia
*"Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
(...).*

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



resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión. Tampoco garantiza que, de manera pormenorizada, todas las alegaciones que las partes puedan formular dentro del proceso sean objeto de pronunciamiento expreso y detallado. (...) En suma, garantiza que el razonamiento guarde relación y sea proporcionado con el problema que al juez (...) corresponde resolver." En esta línea, de la revisión de la recurrida se aprecia que la *A-quo* ha expuesto las razones fácticas y jurídicas por las cuales adoptó su decisión, pronunciándose en los considerandos vigésimo quinto al trigésimo primero de la recurrida sobre los argumentos vertidos en el escrito de contestación de demanda de SUNAT (fojas 304 a 319), que principalmente consistían en que las gestiones de cobro invocadas por la empresa demandante no fueron sustentadas documentariamente ni tampoco fácticamente, habiéndose limitado a sostener que el "sistema informático" que controla las gestiones de cobro de su empresa es la documentación válida e idónea que sustenta la deducibilidad de la provisión de cobranza dudosa, cuando los registros en un sistema informático por sí solos no permiten verificar de modo alguno que efectivamente se hayan realizado las gestiones de cobranza. En virtud de lo expuesto, resulta claro que la recurrida ha sido emitida cumpliendo los criterios establecidos en el fundamento 7 de la STC N° 00728-2008-PHC/TC y en el fundamento 4 de la STC N° 00966-2007-AA/TC, al contener el mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho y de derecho indispensables, así como existe una fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y expresa además una suficiente justificación de la decisión adoptada, por lo que no cabe que se emita pronunciamiento de manera pormenorizada, es decir, expresa y detallada, de todas las alegaciones que las partes puedan formular dentro del proceso, por lo que no corresponde anular la recurrida. Asimismo, cabe precisar que el hecho que la codemandada SUNAT no esté de acuerdo con la fundamentación desarrollada en la recurrida, de ninguna manera implica vulneración a su derecho a la debida motivación de las resoluciones, resultando inaplicable al presente caso lo señalado en el Fundamento 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 921-98-AA/TC, que presupone una vulneración al debido proceso en los siguientes términos "*(...) la cosa juzgada no surte efectos cuando en un proceso judicial no ha existido el respeto a un debido proceso, ante cuya*



afectación corresponde a los jueces ordinarios o constitucionales - según sea el caso - la restauración de dicho tributo, después de una ponderación de los bienes constitucionales en juego dentro de un estado democrático de derecho", lo que no ha ocurrido en el presente caso pues la recurrida se ha emitido con observancia al debido proceso conforme lo expuesto precedentemente; en consecuencia, se desestima este agravio.

DÉCIMO OCTAVO: En cuanto al agravio del **Tribunal Fiscal** contenido en el inciso *I)* del cuarto considerando, donde alude que del análisis integral de los mecanismos de cobros de la demandante, se concluye que no dejan evidencia de la realización de las gestiones de conminación o requerimiento al deudor para que cancele la deuda sino más bien las de comunicarle los efectos contractuales de su incumplimiento, más aún los sistemas llamador y de telegestión no permiten obtener evidencia respecto de las acciones de cobro, mientras que las cartas de cobranza a principales clientes no tienen constancia de recepción que acredite que cumplió su fin de requerir el pago; asimismo, no pretende realizar un juicio acerca de la idoneidad o efectividad de la automatización del supuesto sistema de cobranza de la demandante, sino verificar la carencia de pruebas o indicios de la realización de las gestiones de las que adolece. Al respecto, se debe precisar que el Tribunal Fiscal sí realizó un juicio de idoneidad o efectividad sobre los mecanismos de gestión de cobro de la demandante, desestimando los siguientes: a) Sistema Llamador, b) Sistema de telegestión, c) Corte parcial y total del servicio, d) Gestiones de cobranza a través de terceros, e) Emisión de recibos telefónicos, apreciándose del escrito de demanda que la actora solo ha cuestionado que se haya desestimado los mecanismos a), b), c) y e) más no el sistema d). En ese sentido, de acuerdo a lo actuado respecto a los referidos mecanismo se concluye que: Los sistemas llamador y telegestión están orientados a hacer una llamada al teléfono del usuario pero no aseguran ni acreditan que el mismo sea el receptor, por lo que resulta innecesario revisar cada reporte de llamada realizada, por tanto, se considera que fue válidamente desestimado. El sistema de corte parcial y total del servicio, por sí mismos no constituyen requerimientos de pago, dado que no conllevan comunicación alguna, por lo que resulta innecesario verificar cada uno de los reportes de estos cortes, por tanto, se considera que fue válidamente desestimado. El sistema de gestiones prejudiciales (cartas de cobranza por terceros), se debe resaltar que en ningún extremo de la demanda se cuestiona su rechazo en sede administrativa,



careciendo de objeto emitir pronunciamiento alguno. El sistema de recibos telefónicos, cabe remitirse a lo señalado en el considerando décimo primero, donde se ha concluido que **estos documentos sí contienen requerimientos de pago** debido a que, en primer lugar, son remitidos al domicilio fijado por los usuarios del servicio telefónico de acuerdo al artículo 1238 del Código Civil en concordancia con el artículo 1374 de la misma norma que consagra la teoría objetiva del conocimiento en el domicilio del deudor o el domicilio fijado por las partes, en segundo lugar, por cuanto se le imputa al deudor retraso por un cierto monto y se le otorga una nueva fecha para el pago, no a modo de extensión del plazo sino de requerimiento para su cumplimiento, conforme al primer párrafo del artículo 1333 del Código Civil, y en tercer lugar, porque en las Condiciones de Uso del Servicio se establece que los abonados o clientes se encuentran obligados a pagar los recibos emitidos por su operadora en las fechas de vencimiento, lo cual no se habría cumplido. Así, cuando hablamos de recibos telefónicos como medio de requerimiento, nos referimos a aquel que conjuntamente a la deuda cuyo pago está por vencer también contiene la deuda anterior cuya fecha de pago está vencida. A mayor abundamiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 197 del Código Procesal Civil, se aprecia que cuando un acreedor le comunica a su deudor el monto de la deuda vencida resulta evidente que pretende el pago de la misma, de lo contrario no la mencionaría, siendo que ello ocurre en el presente caso con la emisión de los mencionados recibos en los cuales se consigne el monto de la deuda cuyo plazo para el pago ya venció anteriormente, desvirtuándose de esta manera que sean informativos o solamente "comuniquen los efectos contractuales" en caso de incumplimiento de pago, lo que en realidad constituye un eufemismo por parte del Tribunal Fiscal. Por lo expuesto, se concluye que los sistemas llamador, telegestión y corte parcial y total del servicio, no son gestiones de cobro idóneos para acreditar la morosidad del deudor, a diferencia de los recibos telefónicos que sí lo son al constituir requerimientos de pago; en consecuencia, se estima de manera parcial este agravio.

DÉCIMO NOVENO: En relación al agravio contenido en el inciso **///**) del cuarto considerando, refiere que ningún dispositivo legal regula la "fehaciencia" o cómo debería acreditarse, por lo que es rol fundamental del Tribunal Fiscal interpretar las normas tributarias y crear mediante su jurisprudencia el significado, alcances, excepciones y condiciones que el contribuyente debe de reunir para acreditar su



operación, en aplicación del artículo 154 del Código Tributario, sin que ello signifique que este ejerciendo facultades legislativas, asimismo, dichas interpretaciones deben guiar a los administrados y no a la inversa. Al respecto, es menester precisar que el artículo 148 de la Constitución prescribe que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa, asimismo, el artículo 1 del TUO de la Ley N° 27584 aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS dispone: *"La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. (...)"*; en consecuencia, el aludido rol fundamental del Tribunal Fiscal se encuentra sujeto a control por parte del Poder Judicial a través del proceso contencioso administrativo. De esta manera, en el presente caso la actora ha ejercido su derecho de acción, solicitando tutela jurisdiccional efectiva bajo el amparo de las normas acotadas, por lo que en este proceso no se discute las facultades del Tribunal Fiscal sino la forma en que han sido ejercidas, lo cual se encuentra desarrollado en los considerandos precedentes; en consecuencia, se desestima este agravio.

VIGÉSIMO: En cuanto al agravio contenido en el inciso *m)* del cuarto considerando, donde se alude que el contribuyente se encuentra obligado a conservar la documentación vinculada a la determinación de las obligaciones tributarias, en virtud del artículo 87 del Código Tributario, siendo irrelevante aducir que por dolo, culpa, espacio, ubicación, entre otros motivos, no fue posible o razonable hacerlo, asimismo, la fehaciencia está regulada en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que el Tribunal Fiscal no puede inferir o presumir hechos, más aún cuando el recurrente es responsable de asumir la carga de la prueba de lo que alega como fundamentos de hecho y de derecho, no obstante, no lo hizo. Al respecto, debe reiterarse que se ha determinado que los recibos telefónicos constituyen un mecanismo de cobranza idóneo para acreditar la morosidad de sus clientes de conformidad con el artículo 1333 del Código Civil, siempre que consignen el monto de deuda vencida lo que constituye un requerimiento para que los clientes cumplan con sus obligaciones pendientes, por lo que se requiere disponer un reenvío a la Administración Tributaria bajo los parámetros indicados en el considerando décimo primero, por



ende, se descarta la presentación de otra documentación vinculada a la determinación de las obligaciones tributarias en virtud del artículo 87 del Código Tributario, como sostiene el Tribunal Fiscal, debiendo reiterarse que en el presente caso la discrepancia no versa sobre la carga de la prueba sino sobre valoración probatoria como se ha establecido en el considerando décimo segundo; en consecuencia, se desvirtúa este agravio.

VIGÉSIMO PRIMERO: En relación al argumento contenido en el inciso *n)* del cuarto considerando, señala que sobre la morosidad del deudor, la demandante no invocó la existencia de protestos de los títulos que las contienen ni el inicio de procedimientos judiciales, sino sólo la realización de gestiones de cobranza a través de diversos tipos, por lo que no es factible afirmar que los mecanismos que empleó hayan acreditado fehacientemente la morosidad de sus clientes deudores ni que estos tuvieran dificultades económicas o financieras que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad. Al respecto, es necesario señalar que el numeral 1) del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ha establecido sobre la morosidad del deudor que esta puede acreditarse a través de gestiones de cobro, protesto de documentos, inicio de procedimientos judiciales de cobranza o cuando haya transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que éste haya sido satisfecho, es decir, la norma no indica que estos medios de prueba tengan que ser concurrentes, por lo que resulta válido que la morosidad de los deudores se acredite únicamente con las gestiones de cobro, lo que en el presente caso se efectuó a través de la emisión de recibos telefónicos que consignen el monto de la deuda vencida; en consecuencia, se desestima este agravio.

VIGÉSIMO SEGUNDO: En relación al agravio contenido en el inciso *ñ)* del cuarto considerando, alude que la declaración de invalidez de la Resolución del Tribunal Fiscal, expedida legítimamente en última instancia administrativa en materia tributaria, atenta contra el principio de legalidad, en tanto se está limitando las atribuciones del Tribunal Fiscal como de la SUNAT, generándose inseguridad jurídica con respecto a los administrados, imposibilitando al Estado de cumplir con sus fines de justicia administrativa y sus deberes de tutela efectiva, más aún si se está realizando una incorrecta interpretación de las normas. Al respecto, debe reiterarse que las resoluciones que emite el Tribunal Fiscal se encuentran sujetas a control por parte del Poder Judicial a través del proceso contencioso administrativo, donde se determinará, entre otros aspectos,



si este tribunal administrativo ha efectuado una correcta interpretación de las normas tributarias, lo que implica que pueda anularse las mismas, supuesto que no constituye una limitación a las atribuciones del Tribunal Fiscal ni deslegitima su actuación, sino que simplemente conlleva el cumplimiento de lo establecido en el artículo 148 de la Constitución y artículo 1 del TUO de la Ley N° 27584 aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS; en consecuencia, se desestima este agravio.

VIGÉSIMO TERCERO: A continuación se emite pronunciamiento conforme a lo dispuesto en la **Casación N° 17677-2015-LIMA**. En relación al ítem **i)** del quinto considerando, donde se indica que no ha emitido pronunciamiento sobre que las comunicaciones cursadas solo versan sobre los efectos contractuales que podrían derivarse del incumplimiento del contrato, y que no constituyen gestión de cobro fehaciente. Al respecto, debe reiterarse que lo señalado en el considerando décimo primero, donde se ha concluido que los mencionados recibos telefónicos contienen requerimientos de pago, y por ende acreditan una gestión de cobro fehaciente, en primer lugar, porque son remitidos al domicilio fijado por los usuarios del servicio telefónico de acuerdo al artículo 1238 del Código Civil en concordancia con el artículo 1374 de la misma norma que consagra la teoría objetiva del conocimiento en el domicilio del deudor o el domicilio fijado por las partes, en segundo lugar, por cuanto se le imputa al deudor retraso por un cierto monto y se le otorga una nueva fecha para el pago, no a modo de extensión del plazo sino de requerimiento para su cumplimiento, conforme al primer párrafo del artículo 1333 del Código Civil, y en tercer lugar, porque en las Condiciones de Uso del Servicio se establece que los abonados o clientes se encuentran obligados a pagar los recibos emitidos por su operadora en las fechas de vencimiento, lo cual no se habría cumplido. Así, cuando hablamos de recibos telefónicos como medio de requerimiento, nos referimos a aquel que conjuntamente a la deuda cuyo pago está por vencer también contiene la deuda anterior cuya fecha de pago está vencida. A mayor abundamiento, conforme a lo dispuesto en el artículo 197 del Código Procesal Civil, se aprecia que cuando un acreedor le comunica a su deudor el monto de la deuda vencida resulta evidente que pretende el pago de la misma, de lo contrario no la mencionaría, siendo que ello ocurre en el presente caso con la emisión de los mencionados recibos en los cuales se consigne el monto de la deuda cuyo plazo para el pago ya venció anteriormente. De esta manera, se



desvirtúa que estos recibos sean solamente informativos o "comuniquen los efectos contractuales" en caso de incumplimiento de pago por parte del usuario, lo que en realidad constituye un eufemismo del Tribunal Fiscal para desconocer que dichos recibos contienen requerimientos de pago.

VIGÉSIMO CUARTO: En relación a la observación contenida en el ítem **ii)** del quinto considerando, donde se indica que no ha emitido pronunciamiento sobre la sentencia del Tribunal Constitucional N° 3806-2004-AA/TC, que contiene los criterios para verificar si la actora realizó o no acciones de cobranza. Al respecto, corresponde reiterar lo señalado en el considerando décimo cuarto, esto es, que este Colegiado no está constreñido a aplicar la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 3806-2004-AA/TC, en primer lugar, porque no tiene la calidad de precedente vinculante de conformidad con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, y en segundo lugar, porque la materia sobre la que versa es totalmente distinta al del particular, sin perjuicio de ello, cabe analizar los Fundamentos 8 y 9 de la misma donde se señala que si bien es cierto la legislación no establece los requisitos de los requerimientos de pago de obligaciones, estos documentos deben contener la información mínima necesaria para que quienes sean requeridos para el pago: 1. Tomen conocimiento objetivo de quién los requiere, 2. En virtud de qué documento (s) se le requiere, 3. Consignar el monto requerido, el mismo que debe estar detallado, 4. Permitirles exponer lo pertinente a su derecho, luego de tomar conocimiento de la obligación que se le imputa. En base a ello, y de la revisión de los recibos telefónicos que obran de fojas 23333 a 23337 EA, se aprecia que los mismos cumplen con todos los mencionados requisitos, conforme se detalla a continuación: **1.** En relación a quién los requiere, se constata que los mismos contienen en la parte superior e inferior izquierdo el nombre de "Telefónica del Perú", por lo que sus clientes tienen conocimiento de quién les hace el requerimiento de pago; **2.** En relación a en virtud de qué documento se les requiere, se verifica que en la parte inferior izquierdo contienen un recuadro titulado "Deuda anterior ser. telefónico", lo cual innegablemente hace referencia al recibo anterior; **3.** En relación a que se debe consignar el monto requerido, el mismo que debe estar detallado, se comprueba que en la parte inferior izquierdo dentro del cuadro de "Deuda anterior ser. telefónico" figura el monto que se debe pagar y que corresponde al mes anterior, siendo que el detalle se encuentra en el recibo correspondiente a dicho mes que ha sido remitido al



cliente respectivo; **4.** En relación a que debe permitir a sus clientes exponer lo pertinente a su derecho, debe señalarse que es notorio que los montos de dichos recibos son susceptibles de ser reclamados por sus clientes mediante llamadas, lo que no requiere de probanza de acuerdo con el numeral 1 del artículo 190 del Código adjetivo; adicionalmente, en la parte inferior de estos recibos figura la anotación: *"Si se encuentra al día en sus pagos, ignore esta deuda que figura como pendiente hasta el día 11"*, lo cual acredita que se contempla la posibilidad que el cliente haya cancelado el recibo durante el tiempo que medió entre la emisión del mismo y su recepción, más no desvirtúa el requerimiento de pago precitado.

VIGÉSIMO QUINTO: En cuanto a la observación contenida en el inciso **iii)** del quinto considerando, alude que no ha emitido pronunciamiento sobre la aplicación o no de los criterios de OSIPEL ni el argumento de que la Ley N° 28870 solo es de aplicación en el ámbito de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento y no a las relaciones jurídicas tributarias. Al respecto, cabe reiterar lo expresado en el décimo quinto considerando de la presente resolución en el sentido que, el Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones – OSIPEL a través de la Carta N° 310-GG-GUS.GL/2006 de fecha veintiocho de abril del dos mil seis (fojas 25513 EA) refiere: *"(...) somos de la opinión que los recibos emitidos por las empresas que brindan servicios de telecomunicaciones en los que aparece la deuda vencida y no pagada por los usuarios, a la fecha de dicha documentación, deben ser considerados, como una notificación de cobranza de las mismas"*, asimismo, el cuarto párrafo del artículo 34 de la Ley N° 28870 - Ley para optimizar la gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, publicado el doce de agosto del dos mil seis, establece: *"(...) la gestión de cobranza se acredita con la emisión del recibo o recibos posteriores haciendo contar la deuda vencida. (...)"*. En base a ello, se verifica que en el ámbito de telecomunicaciones y saneamiento se viene considerando como un mecanismo de cobranza a los recibos de pago que consignen la deuda vencida, lo cual constituye un argumento referencial para el caso concreto, ya que en el considerando décimo primero se ha sustentado que los recibos telefónicos donde se consigna la deuda vencida son un mecanismo de gestión de cobranza en virtud del artículo 1333 del Código Civil, lo que constituye el argumento central para resolver lo concerniente a este reparo, siendo que en la recurrida no se ha considerado a la Carta de referencia como opinión



vinculante sino que no resulta opuesta a alguna normatividad tributaria, lo que resulta meramente ilustrativo; que, igual situación ocurre cuando se indica que la Ley N° 28870 no puede ser soslayada en la medida que constituye parte del derecho positivo nacional, pues se trata de una referencia a otro servicio brindado al público en general.

VIGÉSIMO SEXTO: En relación a la observación contenida en el inciso **iv)** del quinto considerando, refiere que no se ha resuelto el agravio de que no puede pretenderse revisar los recibos telefónicos caso por caso, puesto que ello significaría trasladar la carga de la prueba a la SUNAT. Al respecto, corresponde reiterar lo expresado en el considerando décimo segundo, en el sentido que la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización le corresponde al contribuyente de acuerdo a los textos originales de los artículos 62 y 87 del TUO del Código Tributario, que establecen que la Administración Tributaria puede ejercer la facultad de fiscalización en forma discrecional, con observancia a los principios de legalidad y reserva de ley, lo cual abarca la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, por lo que puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de diversos documentos (libros, registros, correspondencia comercial, etc.), encontrándose estos deudores tributarios obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice. Ahora bien, en el presente caso resulta claro que la demandante cumplió con la mencionada carga de la prueba en lo referido al mecanismo de emisión de los mencionados recibos por el servicio de telefonía que contienen el monto de la deuda a pagar, siendo que este último acto constituye un requerimiento de pago como se ha explicado anteriormente. Por consiguiente, la discrepancia no versa sobre la carga de la prueba (artículo 196 del Código Procesal Civil) sino sobre valoración probatoria (artículo 197 del mismo Código), pues para los codemandados dichos recibos no contienen requerimientos de pago que permitan efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa y con ello determinar la renta neta de tercera categoría conforme a lo dispuesto en la normativa glosada en el octavo considerando, en este sentido, en el presente caso no se ha invertido la carga de la prueba en perjuicio de la Administración Tributaria, ni se ha convertido a esta en parte. Por estos fundamentos:

CONFIRMARON en parte la sentencia emitida con fecha veinte de marzo del dos mil trece, obrante de fojas 580 a 598, en el extremo que declaró fundada en



parte la demanda, en consecuencia, se declara la nulidad parcial de la Resolución N° 11450-5-2011 de fecha cinco de julio de dos mil once, en el extremo que confirma el reparo sobre provisión de cobranza dudosa y ordena a las emplazadas reponer el procedimiento administrativo al punto de realizar una verificación cliente por cliente a efectos de determinar si aquellos fueron objeto de acciones de cobro, conforme al mecanismo de emisión de recibos telefónicos que contienen monto de deuda vencida, en cuyo caso, sólo será reparada la deuda del cliente que en la evaluación individual dispuesta se determine que no fue sometido a acciones de cobro; la **REVOCARON en parte** en el extremo que estimó los mecanismos de sistema llamador, sistema de telegestión, acción de corte parcial y total del servicio y cobranza por terceros para desvirtuar el reparo sobre provisión de cobranza dudosa; **REFORMÁNDOLA** se desestiman los referidos mecanismos para desvirtuar el reparo sobre provisión de cobranza dudosa; en los seguidos por _____ contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa y otro.

LINARES SAN ROMÁN

REYES RAMOS

MÉNDEZ SUYÓN