



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

TEMA: PROVISIÓN DE COBRANZA DUDOSA

SUMILLA: El principio de verdad material resulta aplicable a cualquier procedimiento administrativo, por lo que las autoridades públicas se encuentran obligadas a verificar plenamente los hechos que constituyen o motivan sus actos. Este deber es especialmente importante en los procedimientos administrativos sancionadores, puesto que imponen multas u obligaciones a los administrados. Es así que, en el procedimiento administrativo, las autoridades administrativas, al momento de resolver y/o emitir pronunciamiento, deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal. A partir de lo antes expuesto, esta Sala Suprema considera que los actos administrativos deben emitirse optimizando los derechos fundamentales de los administrados o dispensándoles una mejor garantía de conformidad con los principios de verdad material e impulso de oficio. En tal virtud, el Tribunal Fiscal, a fin de establecer la correcta determinación de la obligación tributaria, debía determinar si Telefónica cumplió con los requisitos previstos por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 del reglamento de la anotada ley para la deducción del importe registrado como provisión por cuentas de cobranza dudosa en el ejercicio 2004.

PALABRAS CLAVE: provisión de cobranza dudosa, impuesto a la renta empresarial, derecho a la prueba.

Lima, veintinueve de noviembre de dos mil veintitrés

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

VISTA

La causa número veintitrés mil quinientos treinta guion dos mil veintitrés, Lima; en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, presenta recurso de casación mediante escrito del veintinueve de diciembre de dos mil veintidós (folios 1112-1160 del expediente



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

judicial electrónico - EJE¹), contra la **sentencia de vista** contenida en la resolución número veintinueve, del siete de diciembre de dos mil veintidós (folios 1074-1106), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **que confirmó la sentencia de primera instancia**, expedida mediante resolución número nueve, del treinta y uno de enero de dos mil diecinueve (folios 255-284), que declaró infundada la demanda respecto el reparo vinculado a la provisión de cobranza dudosa.

Antecedentes

Demanda

Mediante escrito del veintitrés de abril de dos mil dieciocho (folios 76-122), la SUNAT interpuso demanda contencioso administrativa. Señaló las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10997-1-2017, del 12 de diciembre de 2017, por la cual se declara nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008407, del 30 de junio de 2009, en el extremo relacionado a las provisiones de cobranza dudosa no sustentadas que no fueron objeto de muestreo; y se revoca el reparo por gastos registrados por contrato de mutuo en la cuenta 671110 – “Intereses deuda TDP” (S/ 717,765.00) (intereses de deuda transferida por Telefónica del Perú S.A.A. mediante el método *carve out*) y la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta.

Pretensión accesoria: Se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución declarando la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0150140008407 y las Resoluciones de Determinación de números 0150140008407, 012-003-0016208

^{1 1} En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

y 012-003-0016209, en el extremo de los reparos impugnados, así como las resoluciones de multa vinculadas, tal como consta en la demanda.

Argumentos de la demanda respecto al reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada:

- a) El Tribunal Fiscal incurre en arbitrariedad y vulneración de las normas constitucionales, específicamente del numeral 2 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, al declarar nulo el reparo respecto a las provisiones que no fueron objeto de muestreo, toda vez que desde la reclamación, cuando se puso en conocimiento de Telefónica del Perú que se le solicitará acreditar solo en base a una muestra del universo, dicha empresa nunca cuestionó este proceder ni tampoco lo hizo en su recurso de reclamación, por lo que se entiende que dejó consentir dicha decisión, que obtiene la calidad de cosa decidida.
- b) En ese sentido, señala que, si no impugna tal decisión del Tribunal Fiscal, estaría aceptando y avalando la vulneración de la Constitución, con lo cual se afecta la situación jurídica de la administración, dado que dicho pronunciamiento es concluyente.
- c) El Tribunal Fiscal confirmó este reparo tras señalar que los sistemas de gestión de cobro con los que Telefónica del Perú pretendió sustentar la provisión no cumplen con las características y finalidad de un cobro: la intimación o coerción; sin embargo, el colegiado, al declarar nula la parte no sometida a muestreo, no advierte que tales sistemas son uniformes y los medios de cobro mediante ese sistema tienen un solo formato para todos los clientes; por tanto, el resultado es el mismo, ya sea de las provisiones sometidas a muestreo o de las que no fueron sometidas.
- d) En ese sentido, señala que no impugnar esta decisión significaría aceptar que el sistema de cobros utilizado por la contribuyente difiere para cada cliente, lo que no es verdad, por lo que tal decisión pone fin a la discusión



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

donde se debate que tal sistema no cumple con la finalidad y los requisitos de una gestión de cobro.

- e) La decisión del Tribunal Fiscal incurre en contradicción entre las dos decisiones (de anular el extremo no sometido a muestreo y la de confirmar el extremo que sí fue sometido a muestreo). Además vulnera la cosa juzgada, debido a que —cuando la administración notificó a la contribuyente el Resultado del Requerimiento N.º 012207000115, en cuyo punto 5 del Anexo N.º 01, la administración dejó constancia de que, a fin de verificar la información presentada por ella del archivo de facturación cíclica 2004, se había seleccionado una muestra y que estaba detallada en el Anexo N.º 03, con la finalidad de que se acrediten las gestiones de cobranza de acuerdo con lo establecido en las normas del impuesto a la renta—Telefónica del Perú S.A.A. no cuestionó tal decisión, esto es, no cuestionó la muestra seleccionada por la SUNAT.
- f) Agrega que durante todo el procedimiento de fiscalización la empresa nunca cuestionó la muestra seleccionada por SUNAT, con lo cual dejó consentir dicha decisión. Tal consentimiento se ratifica cuando la contribuyente interpone el recurso de reclamación contra el reparo de provisión de cobranza dudosa, pero tampoco cuestiona la muestra seleccionada, con lo cual la decisión de la administración de seleccionar una muestra adquirió la condición de cosa decidida.
- g) Alega que el Tribunal Fiscal emite dos pronunciamientos respecto al mismo reparo de provisión de cobranza dudosa, pues primero declara nula la parte que no fue sometida a muestreo, tras considerar a su criterio que para poder verificar el cumplimiento de los requisitos que establece la norma deben revisarse cada una de las provisiones; y, por otro, confirma el reparo en el extremo que sí fue sometido a muestreo porque después de un análisis de cada uno de los sistemas de cobro utilizados por la contribuyente, llegó a la conclusión de que no cumplen con los requisitos y finalidad de una gestión de cobro.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

- h) En ese sentido, es el propio tribunal quien señala que son los sistemas de cobro utilizados por la contribuyente los que no cumplen con los requisitos de una gestión de cobro, y no llevan a determinar que con el mismo se acredita la exigencia manifiesta (intimación) de la deuda vencida y el detalle de la misma. Siendo así, al ser que las gestiones de cobro son estándares para cada sistema, cualquier gestión a cualquier cliente no acredita la exigencia indubitable de la deuda, lo que implica que resulta razonable que se haya tomado una muestra de todo el universo de las cuentas provisionadas, dado que todo el universo tiene el mismo patrón.
- i) Sin embargo, inexplicablemente el Tribunal Fiscal señala que solo confirma la parte que fue sometida a muestreo y declara nula la parte que no fue objeto de muestreo y ordena que se revisen todas las provisiones. Esa decisión es contradictoria, puesto que primero afirma que son los sistemas los que no cumplen con una gestión de cobro, para luego ordenar que se revise todo el universo. Por tanto, no resulta razonable, sabiendo tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal que el resultado va a ser el mismo después de la revisión de cada una de las provisiones que se concluya que no se acreditó las exigencias para la deducción de las deudas incobrables.
- j) Finalmente, señala que en esencia lo que se debió demostrar con tales sistemas de cobro es si ellos cumplen con efectuar la intimación del pago, de conformidad con el artículo 1333 del Código Civil, de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 3806-2004-AA/TC (10/08/2006), y las Casaciones N.º 436-2009 (26/08/2009) y N.º 2533-2013 (08/04/2014).

Contestaciones de la demanda

Mediante resolución número dos, del treinta de mayo de dos mil dieciocho (folios 153-154), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declara **rebelde** a Telefónica del Perú S.A.A., de conformidad con el artículo 458 del Código Procesal Civil.

El catorce de mayo de dos mil dieciocho, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 126-148) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. Señala los siguientes argumentos:

- a) El Tribunal Fiscal, al revisar los actuados administrativos, específicamente la parte relacionada al reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada, verificó que la administración efectuó dicho reparo sobre la base de una muestra de determinados clientes, cuyas deudas forman parte de la provisión de cuentas de cobranza dudosa acotada, y generalizó las observaciones sobre el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción a la totalidad de la provisión registrada contablemente como gasto en la cuenta 684110 – “Cobranza dudosa de clientes para el ejercicio 2004”, lo que no se encuentra arreglado a ley.
- b) En efecto, lo que correspondía a fin de determinar la validez del reparo por provisión de cobranza dudosa en su integridad, era que la administración hubiese verificado el cumplimiento de los requisitos previstos por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 del reglamento de la anotada ley, para la deducción del importe registrado como provisión por cuentas de cobranza dudosa en la cuenta contable 684110 – “Cobranza dudosa clientes en el ejercicio 2004”, también respecto de las deudas que no fueron objeto de muestreo, toda vez que no se puede generalizar las observaciones sobre el cumplimiento de los mencionados requisitos a la totalidad de la provisión registrada contablemente.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

Sentencia de primera instancia

Mediante resolución número nueve, del treinta y uno de enero de dos mil diecinueve (folios 255-284), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La referida sentencia señaló los fundamentos siguientes:

[...] 4.14 A partir de lo expuesto, resulta válido concluir cuando se refiere a la observancia del debido procedimiento, no es suficiente que los actos administrativos se efectúen respetando la letra o el tenor literal de las normas, sino que, además, deben efectuarse optimizando los derechos fundamentales o dispensándoles de una mejor garantía, toda vez que la posibilidad de su ejercicio presupone, en lo que aquí interesa, que quienes participan en un procedimiento administrativo para la determinación de sus derechos y obligaciones jurídicas tengan conocimiento, previo y oportuno, de los diferentes actos que los pudieran afectar, a fin de que tengan la oportunidad de ejercer, según corresponda, los derechos que a su disposición convengan.

4.15 Por lo tanto, resulta arreglado a derecho el criterio por el cual el Tribunal Fiscal declara nulo el reparo a la provisión de cobranza dudosa registrada en la Cuenta 684110 - Cobranza Dudosa Clientes, respecto a las provisiones realizadas en el ejercicio 2004 que no fueron objeto de muestreo por parte de la Administración al momento de formular el mencionado reparo en etapa de fiscalización, toda vez que con ello se efectiviza la prevalencia de los principios expuestos en la consideraciones que anteceden.

4.16 En ese sentido, corresponde desestimar el argumento de la recurrente respecto a que puso en conocimiento a Telefónica del Perú que se le solicitaría acreditar la provisión solo en base a una muestra del universo, y que dicha empresa nunca cuestionó este proceder por lo cual se entiende que dicha decisión tiene la calidad de cosa decidida, toda vez que si bien mediante diversos requerimientos la Administración Tributaria orientó la fiscalización respecto a estas provisiones tomando en consideración una pequeña muestra del total de clientes que usaban el servicio, no es menos cierto que en ninguno de los referidos requerimientos se expresa al contribuyente el hecho de que de verificarse incumplimientos a la normatividad del Impuesto a la Renta, ello tendría como consecuencia desconocer la totalidad de la provisión.

4.17 Del mismo modo, carece de asidero señalar que el resultado del reenvío a la Administración para efectuar el análisis de las provisiones que no fueron sometidas a muestreo será el mismo debido a que los sistemas de gestión de cobro son iguales para todos los clientes, debido a que a esa conclusión se debe arribar como producto del análisis a las pruebas que se actúen en el procedimiento, y no por una opinión sin sustento probatorio que además no ha sido corroborada por el Tribunal Fiscal, por tanto, se debe desestimar lo alegado en relación a este extremo. Del mismo modo, corresponde desestimar el argumento de que el Tribunal Fiscal no tomó en consideración que los sistemas empleados por la contribuyente no cumplen con las características y finalidad de un cobro, debido a que conforme con lo considerado ello no ha sido el motivo por el cual se declaró nulo ese extremo del reparo.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

4.18 Resulta errado, que la recurrente sostenga que no impugnar esta decisión significaría aceptar que el sistema de cobros utilizados por la contribuyente difieren para cada cliente, toda vez que del examen a la resolución impugnada, el Tribunal Fiscal concluye que debe ordenarse el reenvío de los actuados no porque los sistemas de cobranza sean diferentes por cada cliente, sino, por que existía la posibilidad de que exista sustento documental para acreditar la provisión y además que no podía generalizarse las conclusiones respecto de la muestra a la totalidad de la provisión. Carece de sustento emitir pronunciamiento respecto a si los sistemas empleados por la contribuyente cumplen o no como gestión de cobro, toda vez que si bien el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento respecto a si las gestiones de cobro cumplían con el requisito de intimación o coerción, ello estuvo referido solo respecto de la muestra analizada, cuyo resultado no puede extenderse a la totalidad de la provisión conforme a las consideraciones expuestas, ergo, este extremo de la demanda debe ser desestimado.[...]

Sentencia de vista declarada nula respecto del reparo de gastos por provisión de cobranza dudosa

Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del primero de julio de dos mil diecinueve (folios 428-446), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se **confirmó en parte** la sentencia de primera instancia, del treinta y uno de enero del dos mil diecinueve (255-284), en el extremo que declaró infundada la demanda con relación a los reparos por provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2004 y la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil cuatro; y **se revoca en parte** con relación al reparo por gastos registrados por contrato de mutuo en la cuenta 671110 – “Intereses deuda transferida mediante el método *carve out*”, y, reformándola, **se declara** fundada en parte la demanda, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10997-1-2017, del doce de diciembre del dos mil diecisiete, en lo atinente a dicho extremo; y **se dispuso** el reenvío para que el Tribunal Fiscal emita un nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo señalado en dicha resolución. La sentencia señaló lo siguiente:

OCTAVO: *Sobre el "Reparo por provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2004". En el agravio contenido en el inciso a) del tercer considerando la apelante refiere que se vulnera el principio de legalidad al señalar que la provisión de cobranza dudosa no ha sido reparada con arreglo a ley por haberse determinado en base a una muestra de clientes y no respecto de la totalidad de los documentos de los mismos, puesto que los documentos presentados por la codemandada*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

Telefónica del Perú S.A.A. son estándar o iguales, por tanto, no tiene sentido que se revise el universo de documentos si es igual a la muestra; asimismo, no advierte que los métodos o sistemas de cobranza de la empresa codemandada no cumplen con los requisitos de una gestión de cobro, no acreditan la exigencia manifiesta (intimación) de la deuda vencida, ni contienen el detalle de la misma, por lo que resulta contradictorio que el Tribunal Fiscal primero afirme que los métodos o sistemas no cumplen con una gestión de cobro, para luego ordenar que se revise todo el universo de documentos pues el resultado será el mismo. Al respecto, es menester precisar que el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 10997-1-2017 materia de impugnación (fojas 24 a 92 EA - T45), resolvió declarar nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008407 del treinta de junio del dos mil nueve, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016217, en cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada respecto a las provisiones realizadas en el ejercicio 2004 que no fueron objeto de muestro por parte de la Administración en etapa de fiscalización, en razón que sobre la base de una muestra detallada en los Anexos 03, 08, 09 y 10 del Resultado del Requerimiento N.º 0122070001115 se efectuó observaciones sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta para aceptar su deducción, las cuales generalizó a la totalidad de la provisión registrada contablemente como gasto en la Cuenta N.º 684110-Cobranza Dudosa de Clientes para el ejercicio 2004. Asimismo, en otro extremo indicó que correspondía realizar un examen sobre las provisiones que fueron objeto de muestreo, determinando principalmente en relación a la existencia de morosidad del deudor, que los mecanismos empleados por la recurrente, constituidos por el Sistema Teleaviso (IVR), Sistema Telegestión (Call Center), Corte parcial y corte total del servicio, Gestión Pre-Judicial, Envío a Central de Riesgo (INFOCORP) y Cartas a clientes que serán dados de baja y Notificación de deuda mediante recibo, no acreditan la morosidad de sus clientes deudores relativa a la muestra de clientes, al no haberse presentado documentación que evidencie las gestiones de cobro realizadas luego del vencimiento de la deuda, con excepción de las provisiones que cuentan con expedientes judiciales (Gestión Judicial) debido a que la recurrente acreditó la existencia de riesgo de incobrabilidad, por lo que el Tribunal Fiscal declaró nulo este reparo "con la finalidad de que la recurrente acredite las gestiones de cobranza de acuerdo con lo establecido en las normas del Impuesto a la Renta," siendo que a continuación este tribunal administrativo concluye "Que por lo tanto, corresponde establecer si la recurrente cumplió con los requisitos previsto por el inciso i) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la anotada Ley, para la deducción del importe registrado como provisión por cuentas de cobranza dudosa en la Cuenta Contable 684110 - Cobranza Dudosa Clientes en el ejercicio 2004, solo respecto de las provisiones que fueron objeto de muestreo (...)." De esta manera, el Tribunal Fiscal dispuso un reenvío para que la ahora demandante proceda de acuerdo a lo señalado anteriormente, siendo que en ningún momento ha validado los mecanismos empleados por la empresa codemandada como gestión de cobro salvo el mecanismo de gestión judicial, por lo que no resulta contradictorio su pronunciamiento, máxime si la empresa codemandada tiene la condición de rebelde en el presente proceso por lo cual no ha fijado posición al respecto. En ese orden de ideas, también se debe mencionar que los documentos relacionados al mecanismo de gestión judicial no son estándar o iguales ni difieren solamente en el nombre del cliente y la fecha de emisión, por lo que no necesariamente se llegará a un resultado idéntico, en tal sentido corresponde que la Administración Tributaria examine el total del universo de clientes de la empresa codemandada respecto de las provisiones materia del reparo conforme los parámetros



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

establecidos por el Tribunal Fiscal y aplicando la normativa transcrita en el sétimo considerando, a fin de emitir una decisión objetiva en observancia de los principios de legalidad y verdad material contenidos en los numerales 1.1) y 1.11) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.º 27444; en consecuencia, se desestima este agravio.

NOVENO: *En relación al agravio contenido en el inciso b) del tercer considerando, donde la apelante refiere que no se negó o restringió el derecho de contradicción, defensa y debido procedimiento de la empresa codemandada, debido a que puso en su conocimiento que se extraería una muestra para verificar el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el artículo 37 de la Ley del impuesto a la Renta y el artículo 21 de su Reglamento en relación a la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2004, por lo que tenía la posibilidad de oponerse a dicha disposición; asimismo, la recurrida contraviene la seguridad jurídica y la cosa decidida de los actos administrativos, puesto que la empresa codemandada nunca cuestionó el muestreo empleado, por lo que no podrá ser modificado por ninguna autoridad administrativa ni judicial, lo cual se encuentra respaldado por la Casación N.º 3072-2010 de fecha catorce de mayo del dos mil trece y la Casación N.º 652-2012 de fecha trece de junio del dos mil catorce. Al respecto, de la revisión de autos se aprecia que la Administración Tributaria mediante el punto 5) del Anexo N.º 01 del Requerimiento N.º 0122070001115 del treinta y uno de julio del dos mil siete (fojas 107 a 113 EA - T22) solicitó a la empresa codemandada "informar por escrito y sustentar con la documentación original la provisión para cuentas de cobranza dudosa contabilizada en la subdivisionaria 68.4110 - Cobranza dudosa clientes por el Importe de S/ 4'606,309.64 acorde con lo establecido en el inciso i) del art. 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el inc f) del art. 21º de su reglamento; asimismo deberá acreditar que dichas provisiones se originen en operaciones relacionadas con su actividad generadora de renta gravada"; posteriormente, en el punto 5.3 del Anexo N.º 01 del Resultado de Requerimiento N.º 0122070001115 del cinco de junio del dos mil ocho (fojas 140 a 202 EA - T22), se señaló "A fin de verificar la información presentada del archivo de la facturación cíclica 2004, se seleccionó una **muestra** de clientes para su acreditación de acuerdo a lo establecido en el inciso l) del art. 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del art. 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiente a la facturación cíclica según se detalla en **anexo N.º 03**, adjunto a los resultados del presente Requerimiento". Sobre el particular, debe precisarse que la selección de una muestra por parte de la Administración Tributaria no constituye un acto administrativo con las características establecidas en el numeral 1.1 del artículo 1 de la Ley N.º 27444, cuya falta de impugnación genere cosa decidida conforme a lo dispuesto en el artículo 212 del mismo cuerpo de leyes, sino que se trata simplemente de aplicar un procedimiento adoptado dentro del procedimiento de fiscalización, por lo tanto, el hecho que la empresa codemandada no haya cuestionado la selección de la referida muestra no implica que se haya generado cosa decidida conforme al artículo 212 de la Ley N.º 27444 como afirma la demandante, por lo que se desvirtúa que se haya vulnerado los principios de seguridad jurídica y cosa decidida que se desarrollan en el fundamento décimo primero de la Casación N.º 652-2012-LIMA, publicada el treinta de octubre del dos mil catorce, que a su vez hace referencia a la Casación N.º 3072- 2010-LIMA, puesto que, indican que el acto administrativo ha adquirido firmeza cuando no puede ser cuestionada en el procedimiento contencioso administrativo u otro análogo, lo cual no ha ocurrido en el presente caso pues la selección de la muestra en cuestión no constituye un acto administrativo como se ha señalado anteriormente; en consecuencia, se desestima este agravio.*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

Sentencia de Casación N.º 23329-2019 Lima, que declara nula la sentencia de vista

La Sentencia de Casación N.º 23329-2019 Lima (folios 637-749) declaró fundado el recurso de casación interpuesto por la SUNAT, solo en extremo referido al reparo de provisión de cobranza dudosa y **nula** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del uno de julio de dos mil diecinueve, y ordenó que la Sala de mérito **emita nuevo pronunciamiento**:

[...] **5.6.** *En ese sentido, se evidencia que la sentencia de vista ha infringido el principio de motivación de las resoluciones judiciales contemplado en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el artículo 122 del Código Procesal Civil porque la Sala Superior no ha emitido pronunciamiento en forma adecuada respecto de todos los agravios planteados en el recurso de apelación, como el descrito en el punto 5.2.4 antes señalado, pues, en dicho extremo de la apelación contra la sentencia de primera instancia, se puso en debate una posible contradicción por parte del Tribunal Fiscal acerca de los sistemas de cobro por parte de Telefónica del Perú, análisis que no fue efectuado por el Colegiado de mérito; eso es así, debido a que en la RTF, materia de cuestionamiento (página dieciocho), el Tribunal Fiscal señala “Que por lo tanto, corresponde declarar nulo el reparo a la provisión de cobranza dudosa registrada en la Cuenta 684110 – Cobranza Dudosa Clientes, respecto a las provisiones realizadas en el ejercicio 2004, **que no fueron objeto de muestreo por parte de la Administración al momento de formular el mencionado reparo en etapa de fiscalización [...]”**, lo que se refuerza, debido a que en la misma RTF -y como lo menciona la Sunat en el escrito de demanda, en la página veintitrés de aquella RTF- se indica “Que de lo expuesto, respecto de los mecanismos empleados por la recurrente, constituidos por el Sistema Televisivo (IVR), Sistema Telegestión (Call Center), Corte Parcial y Corte Total del servicio, Gestión Pre-judicial, Envío a la Central de Riesgo [...] y Cartas a clientes que serán dados de baja, y Notificación de deuda mediante recibo, **se verifica que no acreditaban la morosidad de sus clientes deudores relativa a la muestra de clientes, al no haberse presentado documentación que evidencie las gestiones de cobro realizadas luego del vencimiento de la deuda, no resultando relevante analizar los demás requisitos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento para la deducción de la provisión por deudas incobrables, respecto de las deudas observadas, con excepción de las provisiones que cuentan con expedientes judiciales”.***

5.7. *Entonces, de lo descrito en el párrafo precedente se observa que la Sala Superior no ha analizado la RTF en los extremos antes indicados, y en base a ello determinar si efectivamente existe o no una contradicción por parte del Tribunal Fiscal al momento que se examinó el reparo que nos ocupa, toda vez que, no es suficientes que en la sentencia de vista recurrida se haga mención que aquel Colegiado Administrativo no ha validado los mecanismos de gestión de cobro y que no resulta contradictorio su decisión; cuando, se debió analizar lo descrito en la cuestionada RTF; asimismo, para resolver aquella, aludida contradicción, tampoco debe pasar desapercibido para la Sala Superior lo acontecido en el expediente administrativo, en donde aparecería el requerimiento efectuado a*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

*Telefónica por parte de la Sunat, relacionado con el reparo que nos ocupa, (fojas cuatro mil trescientos cuarenta y nueve), el cual correspondería a que la empresa antes citada acompañe toda la documentación vinculada con la provisión de cobranza dudosa; además, que también se tienen que analizar los escritos presentados por Telefónica, relacionados con dichos requerimientos, que datan del diecinueve de noviembre de dos mil siete (fojas cuatro mil trescientos veintiséis a cuatro mil trescientos diecinueve del acompañado) y del veinticuatro de junio de dos mil ocho (fojas tres mil novecientos setenta y seis a cuatro mil cuarenta y nueve del acompañado); documentación que se relacionaría con la muestra tomada por la Administración Tributaria, y el descargo por parte de la empresa acerca de las pruebas solicitadas por la Sunat; del mismo modo, se tiene que examinar el recurso de reclamación presentado por la contribuyente, y lo expuesto en dicho escrito a efecto que se verifique cuál fue la alegación de aquella respecto de la documentación solicitada y analizada por la Sunat; sin perjuicio de ello, se tiene que analizar lo regulado en el artículo 147 del Código Tributario, esto, a fin de determinar si lo argumentado en el recurso de apelación planteado en sede administrativa respeta dicho artículo, ello, atendiendo a lo suscitado por la Administración Tributaria que originó el recurso de reclamación, y los propios argumentos del recurso de reclamación; y por ende, verificar si correspondía analizar -o no- todo el universo de la documentación vinculada con el reparo, materia de análisis, y en base a ello, determinar si existe o no contradicción en la RTF; por tanto, de todo lo señalado en el presente considerando, se observa que la infracción normativa aquí analizada (**literal e**) del punto 1.2.1 del presente voto **merece ser amparada; debiéndose declarar NULA la sentencia de vista en este extremo.** [...]*
[Énfasis agregados]

Sentencia de vista materia del presente recurso de casación

Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número veintinueve, del siete de diciembre de dos mil veintidós (folios 1074-1106), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se **confirmó la sentencia de primera instancia** expedida mediante resolución número nueve, del treinta y uno de enero de dos mil diecinueve (folios 255-284), que declaró infundada la demanda respecto el reparo vinculado a la provisión de cobranza dudosa. Señala los siguientes fundamentos:

[...] DÉCIMO SEGUNDO: De lo antes expuesto, se advierte que la Sunat, seleccionó una muestra de clientes y en base a la documentación presentada, determinó que todas las provisiones registradas en el ejercicio 2004, esto es, la totalidad de clientes, no cumplían con los requisitos en la Ley del Impuesto a la Renta.

No obstante, debe precisarse que, si bien la selección de muestra es un procedimiento válido para caracterizar a un grupo más grande (población), esto es, proyectar en el universo el resultado de la muestra, esta generalización de



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

resultados también tiene un margen de error. Aunándose a ello, que el generalizar lo acotado por la Administración al resto de clientes que no formaron parte del muestreo, vulneraría el derecho de defensa y el derecho a la prueba, mas aun si la codemandada aportó un número significativo de medios probatorios para sustentar la provisión. Dichos medios de prueba debieron ser analizados en forma conjunta por la Sunat en cada caso concreto. Y, con ello, verificar si en cada cliente registrado por cobranza dudosa, se verificaba una gestión de cobranza idónea.

Esto es, verificar de forma conjunta y no aislada, todos los medios probatorios aportado, como las cartas emitidas por INFOCORP, recibos, corte parcial y total, cargos de notificación a los clientes morosos, los sistemas de televiso (grabación) y diversa documentación presentada y, determinar, si la codemandada accionó para demostrar que las deudas eran incobrables, a pesar de todas las gestiones realizadas, de acuerdo a los requisitos de la Ley del Impuesto a la Renta concordado con su reglamento, antes citados.

DÉCIMO TERCERO: Respecto, al agravio referido que la decisión del Tribunal Fiscal, es contradictoria, debe indicarse que, de acuerdo a lo expuesto en los párrafos precedidos, no se advierte contradicción alguna por parte de dicho colegiado administrativo. Al contrario, resulta perfectamente razonable que se haya ordenado reenviar a la Sunat para que verifique a los clientes que no formaron parte de la selección de muestra y valorara cada medio probatorio correspondiente, posición que compartimos al respecto.

Esta Sala Superior, arriba a dicha conclusión, con base en los medios probatorios presentados, amén de que puedan contener alguna semejanza. Asimismo, los escritos de descargos durante el procedimiento la fiscalización, indistintamente que estos no hayan cuestionado la prueba del muestreo, no importa que se trate de un acto administrativo, y menos que constituya cosa decidida. El derecho de defensa y el derecho a la prueba constituyen pilares fundamentales que no pueden soslayarse.

DÉCIMO CUARTO: Finalmente, respecto al artículo 147º del Código Tributario, debe indicarse que, si bien en la etapa de apelación la codemandada no cuestionó directamente sobre la selección de muestra aplicada por la Administración y generalizada al resto de clientes no sujetas a dicho muestreo, ello no equivale a que esta haya aceptado el proceder de aquella, más aún si en sus escritos impugnatorios hace referencia a los medios probatorios que aportó para desvirtuar dicho reparo. [...]

Antecedentes administrativos

- a) Mediante Carta de Presentación N.º 070011221930-01 SUNAT (folios 192 del tomo XXIII del expediente administrativo electrónico - EAE) y Requerimiento N.º 0122070000519 (folios 97 a 101 del Tomo XXII del EAE), la administración inició a la contribuyente Telefónica Móviles S.A. (absorbida por Telefónica del Perú S.A.A.), un procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2004, mediante el cual reparó la provisión de cuentas por cobranzas dudosas no sustentadas correspondiente a dicho ejercicio y, además,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

- b)** Asimismo, como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la administración, emitió las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0016217 por el impuesto a la renta del ejercicio 2004.
- c)** El 17 de noviembre de 2018, la empresa codemandada interpuso recurso de reclamación contra el citado valor, el cual fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N.º 0150140008407, del 30 de junio de 2009, que resolvió —entre otros— declarar fundada en parte la reclamación interpuesta y rectificar el saldo a favor del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2004 contenido en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016217.
- d)** El 18 de setiembre de 2019, la empresa codemandada interpuso recurso de apelación, el cual fue resuelto mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10997-1-2017, del 12 de diciembre de 2017, que resolvió lo siguiente: **i)** declarar nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008407, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016217, en cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada respecto a las provisiones realizadas en el ejercicio 2004, que no fueron objeto de muestreo por parte de la administración al momento de formular el mencionando reparo; **ii)** confirmar la Resolución de Intendencia N.º 0150140008407, en el extremo referido a los gastos registrados por contrato de otorgamiento de línea de crédito cuenta 671110- “Intereses deuda TDP”, a la depreciación del costo de activos transferidos por TDP como obras en curso no sustentados y a la depreciación del costo de los activos (en uso) transferidos por TDP no sustentados, y sus efectos en el resultado por exposición a la inflación - REI en ambos casos; y **iii)** revoca la referida resolución de Intendencia en lo demás que contiene, por lo que la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

administración debe proceder conforme con lo expuesto en la resolución del Tribunal Fiscal.

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto, concierne a esta Sala Suprema determinar si corresponde declarar la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10997-1-2017, del 12 de diciembre de 2017, en el extremo que declara nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008407, del 30 de junio de 2009, con relación al reparo a las provisiones de cobranza dudosa no sustentadas que no fueron objeto de muestreo.

Causales procedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del dieciséis de marzo de dos mil veintidós (folios 243-253 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, por las siguientes causales:

- a) Vulneración del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 4 y 7 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial
- b) Vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad y del principio de la cosa decidida en sede administrativa.
- c) Vulneración del principio del debido proceso, específicamente de la interdicción de la arbitrariedad, contenido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

d) Inaplicación del artículo 147 del Código Tributario

CONSIDERANDO

PRIMERO. El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

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

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Análisis de las causales planteadas por la recurrente

SEGUNDO. Vulneración del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 4 y 7 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad y del principio de la cosa decidida en sede administrativa; vulneración del principio del debido proceso, específicamente de la interdicción de la arbitrariedad, contenido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú

2.1. Antes de iniciar el análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega:

Constitución Política del Estado

Artículo 139. - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales.

Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 4.- Carácter vinculante de las decisiones judiciales. Principios de la administración de justicia

Toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala.

Ninguna autoridad, cualquiera sea su rango o denominación, fuera de la organización jerárquica del Poder Judicial, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional. No se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Esta disposición no afecta el derecho de gracia.

Artículo 7.- Tutela jurisdiccional y debido proceso

En el ejercicio y defensa de sus derechos, toda persona goza de la plena tutela jurisdiccional, con las garantías de un debido proceso.

Es deber del Estado, facilitar el acceso a la administración de justicia, promoviendo y manteniendo condiciones de estructura y funcionamiento adecuados para tal propósito.

Deberes procesales de las partes.

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

- a) Alega que la sentencia de segundo grado vulneró el principio de interdicción de la arbitrariedad, el derecho a una motivación adecuada y el derecho al cumplimiento efectivo y en sus propios términos de aquello que ha sido resuelto en el proceso (considerandos décimo a décimo cuarto), principios y derechos todos ellos que forman parte del derecho fundamental a un debido proceso y a la tutela jurisdiccional, recogidos en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

desarrollados, entre otros, en los artículos 4 y 7 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

- b)** Indica que la Sala Superior vulneró esos principios y derechos en la sentencia de segundo grado porque no cumplió con lo ordenado en este proceso por la Corte Suprema de Justicia mediante la Sentencia de Casación N.º 23329-2019-Lima, del tres de septiembre de dos mil veinte; específicamente, no cumplió con analizar la resolución del Tribunal Fiscal cuya nulidad parcial fue demandada, ni las demás actuaciones del procedimiento administrativo (como los recursos de Telefónica y los requerimientos de la SUNAT que no fueron satisfechos por esta), y tampoco la normatividad tributaria aplicable (como el artículo 147 del Código Tributario), a los que se refiere la sentencia casatoria, menos aún de la manera como la Corte Suprema le ordenó hacerlo, a efectos de verificar si la resolución del Tribunal Fiscal incurre o no en la contradicción que se le imputa.
- c)** Manifiesta que la Sala Superior vulneró nuevamente el principio de interdicción de la arbitrariedad y, además, el principio de cosa decidida en sede administrativa, conforme se desprende del considerando noveno de la resolución cuestionada, principios que forman parte del derecho fundamental a un debido proceso, recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política y desarrollado, entre otros, en el artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.
- d)** Alega que la vulneración de estos principios se concreta cuando la Sala Superior considera —a su entender, de forma arbitraria— que el hecho de que Telefónica haya consentido la decisión de la SUNAT de seleccionar una muestra representativa (del universo de clientes supuestamente morosos, cuya información le proporcionó esta empresa en su archivo de facturación cíclica de 2004) y haya consentido la muestra propiamente dicha para que la entidad estatal analice y sustente en dicha muestra el reparo por provisión de cobranza dudosa, no



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

configura un supuesto de cosa decidida y, por tanto, no le otorga el carácter de una decisión irrevisable e inmutable en sede administrativa.

- e) En tal sentido, señala que la arbitrariedad se configura cuando la Sala Superior considera —en contra de la normatividad aplicable, como la contenida en los artículos 1, 2 y demás pertinentes del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General— que la decisión de la SUNAT de seleccionar esa muestra no configura un acto administrativo y, por tanto, que el hecho de que Telefónica haya consentido esa selección y la muestra propiamente dicha no otorga a esa decisión la calidad de cosa decidida en sede administrativa. Así vulnera el artículo 212 del mencionado texto único ordenado entonces vigente, y que actualmente se encuentra recogido en el artículo 222 del texto que nos rige y demás normas conexas.
- f) Asimismo, refiere que la arbitrariedad se incrementa porque la propia Telefónica pidió expresamente que la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en casos como este, no solo se haga usando una muestra representativa del total de deudas que provisionó, sino que el número de deudas provisionadas que integre esa muestra sea mucho menor al que propuso la SUNAT, nada de lo cual fue tenido en cuenta por la Sala Superior.
- g) La recurrente sostiene que una vez más se vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad —que forma parte del derecho fundamental a un debido proceso recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política y desarrollado también en el artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial— al coincidir, con la resolución del Tribunal Fiscal, de manera indebida, que no es posible extender a las deudas provisionadas por Telefónica que no fueron objeto de muestreo, el resultado del análisis de las deudas provisionadas que sí fueron objeto de la muestra, a pesar de que todos los documentos presentados por Telefónica con relación a las deudas



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

que provisionó (hayan sido objeto del muestreo o no) son sustancialmente idénticos, según el mecanismo de cobranza del que se trate (tal como se desprende del propio contenido de esos documentos — que no ha sido negado por Telefónica— y lo ha reconocido la sentencia de segundo grado en su considerando décimo tercero).

- h) Añade que la arbitrariedad se incrementa —coincidiendo con la postura del Tribunal Fiscal— cuando indica el colegiado superior que la administración tributaria debe examinar todo el universo de deudas provisionadas por Telefónica (y no solo una muestra representativa de ellas), a pesar de que los mecanismos de gestión de cobro utilizados por Telefónica y presentados en el procedimiento de fiscalización no cumplen con los requisitos legales (como los establecidos en el inciso i del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f del artículo 21 de su reglamento, concordados con el artículo 1333 del Código Civil), ni cumplen con los requisitos jurisprudenciales (establecidos, entre otras, en la Sentencia de Tribunal Constitucional N.º 3806-2004-AA/TC y las Sentencias de Casación de números 436-2009-Lima, 2533-2013-Lima y 13667-2015-Lima), para que esas supuestas deudas, además de provisionadas, puedan ser deducidas como gastos con fines del impuesto a la renta (tal como lo reconoció la resolución del Tribunal Fiscal y no ha sido desvirtuado por ninguna de las sentencias emitidas en este proceso).

Motivación de las resoluciones judiciales

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

2.2. El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

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

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

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

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

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

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

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

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

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

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

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

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

Apreciación razonada de los medios probatorios

2.9. Con relación a lo señalado por la recurrente, es pertinente hacer referencia al principio de la sana crítica o la apreciación razonada de los medios probatorios. Así, la necesidad de valorar los medios probatorios en el ámbito tributario-aduanero no constituyen hechos ajenos a la administración tributaria ni al órgano jurisdiccional, en cuanto los medios probatorios son los instrumentos que permiten establecer si las afirmaciones o enunciados en la determinación tributaria efectuada por el deudor son verdaderas o están fundadas sobre bases cognoscitivas suficientes y adecuadas al fin de que se consideren como verdaderas. Refiere Taruffo⁷ al respecto:

En esta perspectiva, la prueba cumple con su función epistémica porque se configura como el instrumento procesal que típicamente es útil a los jueces para descubrir y conocer la verdad en torno a los hechos de la causa. Específicamente, la prueba es el instrumento que provee al juez la información que necesita para establecer si los enunciados sobre los hechos se fundan en cimientos cognoscitivos suficientes y adecuados al fin de que se consideren como verdaderos. La función de la prueba es, entonces, racional porque se ubica en el interior de un procedimiento racional de conocimiento y está dirigida a la formulación de juicios de verdad fundados en una justificación racional.

2.10. De esta manera, en un escenario administrativo o jurisdiccional, en el supuesto de que el conflicto radique en los hechos, las afirmaciones o declaraciones del importador requieren ser acreditadas y esta carga recae usualmente en quien declara los hechos como ciertos y, en todo caso, en quien está en mejor posición para acreditar las afirmaciones realizadas.

⁷ TARUFFO, Michelle (2013). *Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos*. México D.F; p. 101.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

La valoración de estos medios probatorios no constituye un acto cuya valoración esté previamente determinada por el legislador o por la íntima convicción de los jueces, sino que constituye un proceso racional donde el juez o el órgano de la administración expone sus razones o justifica las conclusiones que deriven del análisis de los medios probatorios. Así, refiere el Código Procesal Civil:

*Artículo 197. Valoración de la prueba.
Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada [...].*

2.11. Esta Sala Suprema debe señalar que esta disposición normativa está vinculada a establecer la función racional que deben cumplir los medios probatorios en la formulación de juicios de verdad y en su justificación; sin embargo, no ha prescrito un método o algún procedimiento que nos permita arribar a este sistema de valoración. La doctrina, no obstante, admite que en el sistema de la sana crítica o de apreciación razonada de los medios probatorios, la justificación de los hechos puede ser realizadas a través de dos técnicas: la analítica y la globalizadora:

[...] De todos modos, no siempre se motiva (o justifica) con la precisión y exhaustividad indicadas. Cabe diferenciar en principio dos grandes técnicas o estilos de motivar: uno analítico y el otro globalizador. La técnica analítica entiende que la motivación ha de estructurarse en una exposición pormenorizada de todas las pruebas practicadas, del valor probatorio que se les ha asignado y de toda la cadena de inferencias que ha conducido finalmente a la decisión. La técnica globalizadora, en cambio, consiste, grosso modo, en una exposición conjunta de los hechos, en un relato, una historia que los pone en conexión en una estructura narrativa.⁸

Análisis del caso concreto

2.12. Con relación al principio de prohibición de la arbitrariedad, el Tribunal Constitucional, mediante sentencia recaída en el Expediente N.º 04101-2017-PA/TC, entre otras⁹, ha establecido la relación existente entre el derecho a la debida motivación de las resoluciones y el principio de interdicción a la

⁸ GASCÓN ABELLÁN, Marina (s.f.). “La prueba judicial: valoración racional y motivación”.

<https://cmapspublic2.ihmc.us/rid=1MYBL04CF-7G0W1S-47L8/Prueba%20Gascon.pdf>

⁹ Sentencias recaídas en los Expedientes N° 5601-200 6, 0728-2008-PHC, entre otras.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

arbitrariedad, señalando que “el derecho a la motivación debida constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas. Así, toda decisión que carezca de una motivación adecuada, suficiente y congruente, constituirá una decisión arbitraria y, en consecuencia, será inconstitucional”.

2.13. Asimismo, sostiene que lo expuesto se funda “en el principio de interdicción o prohibición de la arbitrariedad, el cual surge del Estado Democrático de Derecho (artículo 3 y 43 de la Constitución Política), y tiene un doble significado: a) en un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como un reverso de la justicia y el derecho; y b) en un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión”. Por lo tanto, de corroborarse una indebida motivación por parte de la Sala Superior se tiene que dicho actuar puede involucrar una afectación al principio de prohibición de la arbitrariedad.

2.14. En el caso concreto, como uno de los argumentos que sustentan la infracción normativa procesal, la recurrente señala que la sentencia de segundo grado vulneró el principio de interdicción de la arbitrariedad, el derecho a una motivación adecuada y el derecho al cumplimiento efectivo, principios y derechos que forman parte del derecho fundamental a un debido proceso y a la tutela jurisdiccional, recogidos en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y desarrollados, entre otros, en los artículos 4 y 7 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Indica que la Sala Superior vulneró esos principios y derechos en la sentencia de segundo grado, porque no cumplió con lo ordenado en este proceso por la Corte Suprema de Justicia mediante la Sentencia de Casación N.º 23329-2019 Lima; específicamente, no cumplió con analizar la resolución del Tribunal Fiscal cuya nulidad parcial fue solicitada ni las demás actuaciones del procedimiento administrativo (como los recursos de Telefónica y los requerimientos de la SUNAT que no fueron satisfechos por esta), y tampoco la normatividad tributaria aplicable (como el



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

artículo 147 del Código Tributario), a todo lo cual se refiere la sentencia casatoria, menos aún de la manera como la Corte Suprema le ordenó hacerlo a efectos de verificar si esa resolución del colegiado administrativo incurrió o no en la contradicción que se le imputa.

2.15. Al respecto, a fin de determinar si la sentencia de vista ha incurrido en infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad, del derecho a una motivación adecuada, del derecho al cumplimiento efectivo y del debido proceso, es necesario analizar los argumentos señalados por esta. Ahora bien, esta Sala Suprema analizará, en principio, si la Sala Superior se pronunció con relación a todos los agravios planteados por la entidad demandante en su recurso de apelación; luego de ello, se analizará si la sentencia de vista dio cabal cumplimiento a lo ordenado por la Corte Suprema en el Sentencia de Casación N.º 23329-2019-Lima, del tres de septiembre de dos mil veinte, que declaró nula la sentencia de vista y ordenó que la instancia de mérito emita una nueva resolución.

2.16. Ahora bien, con relación al agravio de vulneración del **principio de legalidad**¹⁰, la sentencia de vista señala que la prueba del muestreo utilizada por la administración tiene como fin otorgar una base razonable sobre la población o continente de la que se selecciona la muestra. Sin embargo, precisa que el resultado de dicha muestra no puede generalizarse ni ser sustento para acotar el reparo de provisión de cobranza dudosa respecto a los demás clientes, ya que para efectuar tal reparo y generalizarlo debió evaluar cada medio probatorio presentado, indistintamente de si los mismos son similares o no, pues lo contrario atentaría contra el derecho a defensa y contra el derecho a la prueba.

2.17. En tal sentido, el colegiado superior señala que no existe ninguna vulneración del principio de legalidad; por el contrario, en aplicación del principio de derecho de defensa y el derecho a la prueba, correspondía que la demandante valorara cada medio de prueba aportado y, en función de ello,

¹⁰ Considerando octavo de la sentencia de vista.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

determinara si estos sustentaban o no la referida provisión de cobranza dudosa, de acuerdo a los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

2.18. De otro lado, la recurrente en su recurso de apelación señala que la extracción de una muestra por las provisiones de cobranza del ejercicio 2004 no fue cuestionado ni en la reclamación ni en la apelación administrativa y que por tanto adquirió la **calidad de cosa decidida**¹¹. Al respecto, la sentencia de vista señala que resulta evidente que el método utilizado “selección de muestra” no constituye un acto administrativo, como contrariamente indica la apelante, pues solo se trata de un procedimiento empleado por la demandante con la finalidad de verificar lo registrado por la codemandada respecto a sus clientes de cobranza dudosa y no una declaración de la administración que haya incidido en la esfera jurídica del administrado, de acuerdo al referido artículo 1 de la citada Ley N.º 27444. En consecuencia, precisa que el hecho de que aquella no haya cuestionado dicho método, no lo convierte en un acto administrativo y, por ende, pueda ser considerado como un acto firme. En atención a ello, la sentencia de vista concluyó que no existe vulneración del principio de seguridad jurídica ni del de cosa decidida, como sostiene la apelante.

2.19. Como cuarto agravio de su recurso de apelación, la recurrente señaló que la sentencia de primera instancia **no tomó en cuenta que los sistemas de cobranza presentados son estándar** y que la **decisión del Tribunal Fiscal es contradictoria, ya que, por un lado**¹², confirmó el reparo que fue sometido a muestreo, pues consideró que no se acreditó el requerimiento de pago y, por otro, declaró nula la parte que no fue objeto de muestreo y, a pesar de que la documentación presentada tiene el mismo formato de cobro, esto es, que los sistemas empleados por Telefónica del Perú S.A.A. no cumplían con un método de cobranza (intimación de pago).

2.20. Al respecto, se advierte que la Sala Superior valoró diversa documentación, como escritos donde la empresa codemandada explicó las

¹¹ Considerando noveno de la sentencia de vista.

¹² Considerando décimo al décimo segundo de la sentencia de vista.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

gestiones de cobro, que implicaba un sistema de teleaviso, corte parcial, corte total, sistema de telegestión, gestiones de baja, cartas prejudiciales, registro de clientes morosos en Infocorp, cartas cursadas a los clientes registrados en la central de riesgo, cartas de cobranza, pantalla impresa de los sistemas operativos, en los que se indica los datos del abonado con notificación de baja y fecha; así como cargos de notificación de las cartas enviadas por Infocorp a los deudores registrados en la central de riesgo, modelos de cartas por cobranza blanca enviadas por Infocorp, entre otros documentos aportados en el procedimiento de fiscalización.

2.21. Del análisis de la documentación antes expuesta, la Sala Superior concluyó que la SUNAT seleccionó una muestra de clientes y con base en la documentación presentada determinó que todas las provisiones registradas en el ejercicio 2004, esto es, la totalidad de clientes, **no cumplían con los requisitos señalados en la Ley del Impuesto a la Renta**. Añadió que si bien la selección de muestra es un procedimiento válido para caracterizar a un grupo más grande (población), esto es, proyectar en el universo el resultado de la muestra, esta generalización de resultados también tiene un margen de error. Aunado a ello, señaló que el generalizar lo acotado por la administración al resto de clientes que no formaron parte del muestreo, vulneraría el derecho a defensa y el derecho a la prueba, más aún si la codemandada aportó un número significativo de medios probatorios para sustentar la provisión. Dichos medios de prueba debieron ser analizados en forma conjunta por la SUNAT en cada caso concreto, y con ello verificar si en cada cliente registrado por cobranza dudosa se verificaba una gestión de cobranza idónea¹³.

2.22. En este sentido, la sentencia de vista concluyó que la administración tributaria debió verificar de forma conjunta y no aislada, todos los medios probatorios aportados, como las cartas emitidas por Infocorp, recibos, corte parcial y total, cargos de notificación a los clientes morosos, los sistemas de teleaviso (grabación) y diversa documentación presentada y, determinar, si la

¹³ Décimo segundo considerando de la sentencia de vista.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

codemandada accionó para demostrar que las deudas eran incobrables, a pesar de todas las gestiones realizadas, de acuerdo a los requisitos de la Ley del Impuesto a la Renta, concordados con el reglamento.

2.23. Respecto al agravio referido a que la decisión del Tribunal Fiscal es contradictoria, la sentencia de vista señala que no advierte contradicción alguna por parte de dicho colegiado administrativo; al contrario, precisa que resulta perfectamente razonable que se haya ordenado reenviar a la SUNAT para que verifique a los clientes que no formaron parte de la selección de muestra y valorase cada medio probatorio correspondiente.

2.24. Así pues, de todos los argumentos señalados por la sentencia de vista, se advierte que el colegiado superior emitió pronunciamiento respecto a todos los agravios referidos al reparo de provisión de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio 2004, de conformidad con lo señalado por la Sentencia de Casación N.º 23329-2019 Lima (folios 637-749), que declaró fundado el recurso de casación interpuesto por la SUNAT respecto al extremo de dicho reparo y nula la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del primero de julio de dos mil diecinueve, por falta de motivación, con relación al análisis de los agravios.

2.25. En efecto, tal como lo ordenó la Sentencia de Casación N.º 23329-2019 Lima, la Sala Superior ha emitido pronunciamiento en forma adecuada respecto a todos los agravios planteados en el recurso de apelación. Asimismo, se ha pronunciado respecto del agravio referido a una posible contradicción por parte del Tribunal Fiscal acerca de los sistemas de cobro por parte de Telefónica del Perú, análisis que fue efectuado por el colegiado de mérito (considerando décimo tercero de la sentencia de vista).

2.26. De otro lado, esta Sala Suprema advierte que el recurso de casación reitera los argumentos ya expuestos en su recurso de apelación (la extracción de muestra respecto de la cobranza dudosa del 2004 adquirió la calidad de cosa decidida, la decisión del Tribunal Fiscal es contradictoria y la vulneración del



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

artículo 147 del Texto Único Ordenado del Código Tributario), los mismos que ya fueron ampliamente analizados por la sentencia de vista recurrida. Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en una indebida motivación o vulneración de los principios de interdicción de la arbitrariedad y debido proceso.

2.27. Además, del contraste de lo señalado por la entidad demandante y la sentencia de vista, esta Sala Suprema verifica que la infracción de carácter procesal invocada, si bien denuncia la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, tiene una fundamentación que se sustenta en argumentos de fondo vinculados a la valoración de los hechos y de los medios probatorios realizados por las instancias de mérito con relación al reparo por provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2004; es decir, la recurrente no cuestiona la vulneración del deber de motivación, sino el criterio de valoración de los medios probatorios realizado por la instancia de mérito. En efecto, no debe confundirse la debida motivación de las resoluciones judiciales con la debida aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

2.28. De todo lo antes expuesto, esta Sala Suprema no advierte vulneración alguna de las garantías y principios denunciados por la recurrente, sino una discrepancia entre los criterios de análisis de los medios probatorios empleados por la Sala Superior y lo expuesto por la recurrente. En efecto, lo que la recurrente cuestiona es el criterio de valoración de los medios probatorios por el Tribunal Fiscal, que lo llevó a la conclusión de que la administración tributaria había vulnerado el debido procedimiento, al reparar la totalidad de la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2004 a partir de una muestra de clientes seleccionada, atendiendo a que no se dio oportunidad al administrado de que sustente la provisión de cobranza dudosa de la parte que no fue seleccionada como muestra.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

2.29. De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Se cauteló y respetó el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia del colegiado superior cumplió con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes.

2.30. Por tanto, corresponde declarar **infundadas** las causales de naturaleza procesal denunciadas por la recurrente.

Análisis de la causal sustantiva planteada por la demandante

TERCERO. Inaplicación del artículo 147 del Código Tributario

3.1. Para este fin, corresponde citar el dispositivo normativo cuya infracción se alega:

Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N.º 133-2013-EF

Artículo 147.- ASPECTOS INIMPUGNABLES

Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

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

- a) La sentencia de segundo grado inaplicó el artículo 147 del Código Tributario y sobre esa base sustentó su decisión en un cuestionamiento que no fue materia del recurso de reclamación ni de la apelación que Telefónica interpuso en sede administrativa y que, por tanto, por mandato de dicho artículo legal, no podía ser introducido por la Sala Superior. Es



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

decir, la sentencia de segundo grado, actuando como si fuera Telefónica, la Sala introdujo una nueva pretensión que no fue postulada como tal por aquella.

- b) Señala que Telefónica no impugnó en su reclamación la decisión de la SUNAT de seleccionar una muestra representativa (del universo de clientes supuestamente morosos, cuya información le fue proporcionada por esta empresa en su archivo de facturación cíclica de 2004), ni la muestra propiamente dicha y mucho menos la extensión que hizo la SUNAT del resultado del análisis de esa muestra a las deudas provisionadas por Telefónica que no fueron objeto de muestreo, porque todos los documentos presentados por Telefónica con relación a las deudas que provisionó —hayan sido objeto del muestreo o no— son sustancialmente idénticos.
- c) Precisa que la situación anteriormente descrita se replica con el recurso de apelación que Telefónica interpuso en sede administrativa, lo que fue verificado y declarado por la Sala Superior en el considerando décimo cuarto de su sentencia, pese a lo cual la sentencia de segundo grado consideró que la SUNAT no debió extender a las deudas provisionadas que no fueron objeto del muestreo el resultado del análisis de la muestra representativa del total de deudas provisionadas (considerando octavo, entre otros). De esta manera, la sentencia de segundo grado introdujo un cuestionamiento que no fue formulado en la reclamación ni en la apelación de Telefónica y, por tanto, vulneró el artículo 147 del Código Tributario que lo prohíbe.

Principio de causalidad para la deducción de gastos

3.3. Antes de analizar la infracción normativa, es pertinente señalar que para que un gasto sea deducible para determinar la renta neta de tercera categoría



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁴:

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

3.4. Asimismo, la tercera disposición final de la Ley N.º 27356¹⁵ señala lo siguiente:

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

3.5. En la doctrina, sobre el principio de causalidad, García Mullín¹⁶ señala:

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

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

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

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

¹⁴ Decreto Supremo N.º 179-2004-EF

¹⁵ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 18 de octubre de 2000.

¹⁶ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque (1980). *Manual del impuesto a la renta*. Santo Domingo; p. 122.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

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

3.8. Dicho de otro modo: los gastos que no estén vinculados a las actividades de la empresa y/o que no tengan como finalidad la generación de rentas no pueden ser considerados como gastos deducibles.

3.9. En este sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora¹⁷, la administración tributaria tiene la potestad de observar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en la hipótesis de encontrar inconsistencias o información que requiera ser verificada, comunicará tal hecho al deudor tributario, para que este pueda levantar tales observaciones. Este levantamiento de las observaciones implica señalar u ofrecer instrumentos o medios probatorios que razonablemente acrediten la vinculación de los gastos con las actividades productivas del deudor tributario y que, además, tengan como finalidad la generación de rentas.

3.10. Finalmente, debemos señalar que las exigencias de la administración tributaria a efectos de que el contribuyente acredite la causalidad de los gastos no pueden constituirse en exigencias irracionales. Igualmente, la exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos no exigidos por la ley.

¹⁷ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

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

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

Provisión de cobranza dudosa

3.11. El inciso i) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, 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 la referida norma; en consecuencia, son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

3.12. Asimismo, el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, aplicable al caso de autos, prescribe que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la ley se requiere lo siguiente: **i)** se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; **ii)** la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el libro de inventarios y balances en forma discriminada; y **iii)** 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 como cobranza dudosa.

3.13. Además, el citado inciso f) del artículo 21, modificado por Decreto Supremo N.º 134-2004-EF, vigente a partir del 6 de octubre de 2004, establece que para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas: **i)** el carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

efectúa la provisión contable; y **ii)** para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere: **a)** que la deuda se encuentre vencida y 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 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; **b)** que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el libro de inventarios y balances en forma discriminada; además, 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 literal a) del referido inciso f) se estime como cobranza dudosa.

3.14. De las normas referidas, esta Sala Suprema determina que la provisión por deudas incobrables constituye uno de los gastos admitidos por la Ley del Impuesto a la Renta, y su deducción está sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos: **i)** la condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la citada ley; **ii)** el registro de la provisión, que permita a la administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece su anotación discriminada en el libro de inventarios y balances al cierre de cada ejercicio; y **iii)** la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Análisis del caso concreto

3.15. En dicho contexto, como aspecto previo al análisis de la indebida aplicación de la disposición normativa en cuestión, esta Sala Suprema debe establecer que la aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así, refiere Guastini¹⁸:

*Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo “interpretar” concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concuerda solo con aquellos sujetos que designan -precisamente- órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que “interpreta” el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, “aplica” el derecho. Ver G. Tarello, “Orientamenti analitico-linguistici e teoria dell’interpretazione giuridica”, en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dellinguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia.*

3.16. De esta manera, la indebida aplicación de la ley se presenta cuando la norma de derecho en su alcance y significado es aplicada a un caso que ella no regula, es decir, cuando se aplica una ley impertinente al asunto que es materia de la decisión. En tal sentido, cuando exista una aplicación indebida de la norma, se ataca la impertinencia de la aplicación de la norma a la relación fáctica establecida¹⁹. Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores *in iudicando* o *in procedendo*. Los vicios *in iudicando* son los yerros en que incurre el juez al dirimir el conflicto, sea porque elige mal la norma sustancial, lo que lo lleva a aplicar un texto impertinente, sea por aplicar el que corresponde, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene; o por aplicar de manera incorrecta un dispositivo legal que no corresponde al caso.

3.17. En el caso concreto, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10997-1-2017 (cuya nulidad se pretende en este proceso judicial) declaró nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008407, del 30 de junio de 2009, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N.º 012-003-0016217 en cuanto a la provisión

¹⁸ GUASTINI, Ricardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid, CEPC; p. 249

¹⁹ Considerando cuarto del auto calificadorio de la Casación N.º 5707-2011 Arequipa.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

de cobranza dudosa no sustentada respecto a las provisiones realizadas en el ejercicio 2004 que no fueron objeto de muestreo por parte de la administración al momento de formular el mencionado reparo.

3.18. Asimismo, el Tribunal Fiscal señaló que la administración con base en una muestra de determinados clientes efectuó observaciones a la provisión de cuentas de cobranza dudosa por no cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, generalizando tales conclusiones a la totalidad de la provisión registrada contablemente como gasto en la cuenta 684110 – “Cobranza dudosa de clientes para el ejercicio 2004”, lo que no se encuentra arreglado a ley. Asimismo, el colegiado administrativo cita la Resolución N.º 20274-9-2012, que contendría similar criterio, por lo que declara nulo dicho extremo del reparo efectuado a las provisiones de cobranza dudosa que no fueron objeto de muestreo por parte de la administración tributaria al momento de efectuar el reparo.

3.19. De otro lado, con relación al reparo efectuado a las provisiones de cobranza dudosa que sí fueron objeto de muestreo, el Tribunal verificó que la empresa fiscalizada utilizó diversos mecanismos de cobranza, los cuales no acreditaban la gestión de cobranza a fin de sustentar las provisiones reparadas, salvo respecto a las deudas del grupo de clientes que formaron parte de la gestión judicial, por lo que revocó la resolución apelada a fin que se proceda a la reliquidación, excluyendo a las provisiones de cobranza dudosa que fueron objeto de muestreo y cuya deuda tenga una antigüedad mayor de doce meses.

3.20. Ahora bien, la recurrente, en su recurso de casación señala que la sentencia de segundo grado inaplicó el artículo 147 del Código Tributario, dado que sustentó su decisión en un cuestionamiento que no fue materia del recurso de reclamación ni de la apelación que Telefónica interpuso en sede administrativa y que, por tanto, por mandato de dicho artículo legal, no podía ser introducido por la Sala Superior. Es decir, en la sentencia de segundo grado,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

actuando como si fuera Telefónica, la Sala revisora introdujo una nueva pretensión, que no fue postulada como tal por aquella.

3.21. Con relación a la vulneración del artículo 147 del Código Tributario, la sentencia de vista señala que, si bien en la etapa de apelación la codemandada no cuestionó directamente la selección de muestra aplicada por la administración y generalizada al resto de clientes no sujetos a dicho muestreo, ello no equivale a que la empresa haya aceptado el proceder de aquella, más aún si en sus escritos impugnatorios hace referencia a los medios probatorios que aportó para desvirtuar dicho reparo.

3.22. Asimismo, la sentencia de vista señaló que el método utilizado “selección de muestra” no constituye un acto administrativo, contrariamente a lo que indica la SUNAT, pues solo se trata de un procedimiento empleado por la administración tributaria con la finalidad de verificar lo registrado por la codemandada respecto a sus clientes de cobranza dudosa y no una declaración de la administración que haya incidido en la esfera jurídica del administrado, de acuerdo al referido artículo 1 de la Ley N.º 27444. En consecuencia, señaló que el hecho de que aquella no haya cuestionado dicho método no lo convierte en un acto administrativo y que, por ende, pueda ser considerado como acto firme.

3.23. Al respecto, de conformidad con el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N.º 135-99-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria **i)** el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y **b)** la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

3.24. Asimismo, el artículo 60 del precitado código señala que la determinación de la obligación tributaria se inicia **i)** por acto o declaración del deudor tributario, o **ii)** por la administración tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

3.25. Por su parte, el artículo 61 del mismo cuerpo normativo señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la administración tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa.

3.26. De otro lado, el artículo 127 del Código Tributario señala lo siguiente:

Artículo 127.- FACULTAD DE REEXAMEN

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. [...]

3.27. De otro lado, el principio de verdad material previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General establece que 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. Asimismo, con relación al principio de impulso de oficio, el numeral 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General determina que el procedimiento continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva correcta y oportunamente.

3.28. En efecto, el principio de verdad material resulta aplicable a cualquier procedimiento administrativo, por lo que las autoridades públicas se encuentran obligadas a verificar plenamente los hechos que constituyen o motivan sus actos. Este deber es especialmente importante en los procedimientos administrativos sancionadores, puesto que imponen multas u obligaciones a los administrados. Es así que, en el procedimiento administrativo, las autoridades administrativas, al momento de resolver y/o emitir pronunciamiento, deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal²⁰.

²⁰ Sentencia de Casación N.º 546-2022-Lima, del 13 de abril de 2023, la cual ha establecido determinadas reglas que constituyen precedente vinculante.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

3.29. A partir de todo lo antes expuesto, esta Sala Suprema considera que los actos administrativos deben emitirse optimizando los derechos fundamentales de los administrados o dispensándoles de una mejor garantía de conformidad con los principios de verdad material y de impulso de oficio. En tal virtud, el Tribunal Fiscal, a fin de establecer la correcta determinación de la obligación tributaria, debía determinar si Telefónica cumplió con los requisitos previstos por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 del reglamento de la anotada ley para la deducción del importe registrado como provisión por cuentas de cobranza dudosa en el ejercicio 2004.

3.30. En consecuencia, producto de dicho análisis, el colegiado administrativo determinó que la administración, con base en una muestra de determinados clientes, efectuó observaciones a la provisión de cuentas de cobranza dudosa por no cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta para aceptar su deducción, y generalizó tales conclusiones a la totalidad de la provisión registrada contablemente como gasto en la cuenta 684110 - "Cobranza dudosa de clientes para el ejercicio 2004". En tal sentido, declaró nulo dicho extremo del reparo efectuado a las provisiones de cobranza dudosa que no fueron objeto de muestreo por parte de la administración tributaria al momento de efectuar el reparo.

3.31. Por todas las consideraciones antes expuestas, esta Sala Suprema concluye que la sentencia de vista no incurrió en la infracción normativa por inaplicación del artículo 147 del Código Tributario, en tanto su actuar se encuentra dentro de los límites de las facultades atribuidas por el artículo 127 del Código Tributario y las garantías de verdad material e impulso de oficio.

3.32. Asimismo, esta Sala Suprema verifica que el cuestionamiento de la administración tributaria se basa en el criterio de valoración de los medios probatorios realizado por el Tribunal Fiscal y las instancias judiciales. En efecto, la recurrente cuestiona que la sentencia de segundo grado haya considerado que la SUNAT no debió extender a las deudas provisionadas que no fueron



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

objeto del muestreo el resultado del análisis de la muestra representativa del total de deudas provisionadas.

3.33. Asimismo, de lo argumentado por la recurrente se evidencia que la esta pretende que esta Sala Suprema realice una nueva valoración de los medios probatorios merituados por la sentencia de vista, es decir, sus argumentos no están vinculados propiamente a cuestionar el sistema de valoración de medios probatorios adoptado por el ordenamiento, sino a la valoración de los medios probatorios efectuada por el órgano jurisdiccional. Dicha valoración de los medios es ajena al fin nomofiláctico del recurso de casación.

3.34. Por todos los argumentos antes expuestos, corresponde declarar **infundada** la infracción normativa denunciada por la SUNAT.

DECISIÓN

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación presentado por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, mediante escrito del veintinueve de diciembre de dos mil veintidós (folios 1112-1160). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintinueve, del siete de diciembre de dos mil veintidós (folios 1074-1106), que confirmó la sentencia de primera instancia expedida mediante resolución número nueve, del treinta y uno de enero de dos mil diecinueve (folios 255-284), que declaró infundada la demanda respecto el reparo vinculado a la provisión de cobranza dudosa; y **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria** contra **Telefónica del Perú S.A.A. y el Tribunal Fiscal**, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

SS.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23530-2023
LIMA

YAYA ZUMAETA

BURNEO BERMEJO

CABELLO MATAMALA

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

GCCH/vrrc