



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

TEMA: PROVISIÓN DE COBRANZA DUDOSA (MUESTREO)

PROBLEMÁTICA PLANTEADA: ¿La utilización de una muestra representativa por parte de la Administración Tributaria para fundamentar el reparo a la provisión de cobranza dudosa, sin una verificación individualizada de la documentación sustentatoria, vulnera el debido procedimiento y el principio de verdad material?

POSICIÓN DE LA SALA SUPREMA: En el presente caso, se advierte que la Administración Tributaria, al fundamentar el reparo a la provisión de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio fiscal 2005, utilizó una muestra de trescientos noventa y un (391) clientes dentro de un universo de trescientos treinta y seis mil trescientos veinticinco (336,325) registros, sin realizar una verificación individual de la documentación sustentatoria. No obstante, el Tribunal Fiscal concluyó que dicha extrapolación no se encontraba ajustada a derecho, pues se afectaron los principios de verdad material y debido procedimiento, reconocidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General, el Código Tributario y la Constitución Política del Perú.

Asimismo, se determinó que la metodología aplicada carece de respaldo normativo expreso, lo que genera incertidumbre en la aplicación de las normas tributarias y afecta el derecho de defensa de la contribuyente. En ese sentido, esta Sala Suprema reitera que el principio de verdad material exige que las autoridades administrativas verifiquen plenamente los hechos antes de emitir un pronunciamiento, y que en procedimientos de fiscalización debe primar la verdad material sobre la formal. Por ello, el Tribunal Fiscal, para una correcta determinación de la obligación tributaria, debía verificar si Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta cumplió con los requisitos 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 para la deducción de la provisión por cuentas de cobranza dudosa en el ejercicio dos mil cinco.

PALABRAS CLAVE: cobranza dudosa, muestreo, debido procedimiento

Lima, veintidós de enero de dos mil veinticinco.-

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

I. VISTA

La causa número once mil ciento ochenta y cinco guion dos mil veinticuatro, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, han interpuesto recursos de casación los codemandados: **i) Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta**, mediante escrito de fecha dieciséis de abril de dos mil veinticuatro (folios mil doscientos cuarenta y cuatro a mil doscientos ochenta y seis del Expediente Judicial Electrónico - EJE¹); y, **ii) el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del dieciocho de abril de dos mil veinticuatro (fojas mil doscientos noventa y cinco a mil trescientos cuatro), **contra la sentencia de vista** emitida mediante la resolución número dieciséis del veintisiete de marzo de dos mil veinticuatro (folios mil ciento ochenta y uno a mil doscientos), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **que confirmó en parte la sentencia apelada de primera instancia**, contenida en la resolución número nueve del dieciséis de noviembre de dos mil veintitrés (folios setecientos cuarenta a setecientos setenta y ocho), **en el extremo que declara infundada la demanda en cuanto a la pretensión principal y su accesoria, relacionadas con los reparos por “gastos devengados en ejercicios anteriores – Cuentas 665110 cargas diversas de ejercicios anteriores” y por “amortización tributaria no aceptada al no haber sustentado el precio pagado del intangible” y revoca la sentencia apelada, en cuanto a la pretensión principal y su accesoria en el extremo que declaró infundada la demanda y, reformándola, declara fundada la demanda.**

2. Causales por las que se han declarado procedentes los recursos de casación

Mediante auto calificadorio del treinta de octubre de dos mil veinticuatro (folios ciento cincuenta y cuatro a ciento sesenta y siete del cuaderno de casación

¹ Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

formado en esta Sala Suprema), se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos por los codemandados:

2.1. Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, por las siguientes causales:

a) Vulneración del artículo 139, incisos 3 y 5, de la Constitución, artículos 50, numeral 6, 121 y 122 del Código Procesal Civil, relacionados a la inobservancia de debida motivación.

Señala que existe una motivación insuficiente y violación del principio lógico de identidad, al equiparar la revisión una muestra ínfima (0.11%) a la de un grupo mucho mayor (deudores no muestreados), pretendiendo aplicar las conclusiones de la muestra al grupo más grande.

En cuanto al principio de congruencia (inexistencia de motivación), indica que la sentencia de vista omite todo análisis y pronunciamiento sobre 2 puntos establecidos en la RTF (página 101 in fine), que hacen imposible el uso del muestreo: (i) Se debe excluir del reparo las deudas que ya fueron reparadas en el ejercicio anterior y que cumplieron 12 meses de antigüedad en el ejercicio sujeto a materia. Estas deudas ya merecieron el pago de impuestos en el ejercicio previo y no se pueden gravar nuevamente; (ii) Se debe excluir del reparo las deudas reparadas en el ejercicio anterior y que fueron pagadas en el ejercicio controvertido. Esta medida también evita el doble pago de tributos.

Agrega que la sentencia incurre en una falta de motivación interna al utilizar una falacia de generalización, cuando acepta el uso de una muestra insignificante (391 deudores, 0.11%), para determinar tributos sobre un universo superior a los 300,000. La Sala no fundamenta por qué la muestra le parece suficiente y tan sólida como para eximir a la Sunat de su obligación de actuar la prueba ofrecida por la contribuyente.

Indica que se emplea una premisa falsa (sofisma “petición de principio”), cuando la Sala declara que el único punto de discusión es si el mecanismo de cobranza es adecuado (décimo considerando).

Finalmente señala que, en la parte resolutive de la sentencia, se incurre en una incongruencia, que también es incompatible con la parte considerativa. Respecto al reparo de provisión de cobranza dudosa, la Sala revoca en parte la sentencia de primera instancia, indicando que la demanda se declara fundada en “dicho extremo” (¿cuál?). Esto es importante porque la demanda tiene dos extremos o pretensiones, sobre las que el Colegiado debió pronunciarse individualmente: (i) Nulidad de la RTF (principal), (ii) Validez de las resoluciones de determinación e intendencia (accesoria).

b) Inobservancia de los principios de verdad material y debido procedimiento administrativo, específicamente se ha inaplicado el derecho a la defensa y a la prueba, regulados en los numerales 1.2. y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

Señala que la sentencia impugnada declara al “muestreo” como un mecanismo válido, que no lesiona ningún derecho, concluyendo absurdamente que la Sunat puede resolver un caso sin revisar lo actuado y total de pruebas aportadas.

Indica que la sentencia de vista, no explica sobre qué base legal se determinó que la “muestra” empleada por la Sunat es más que representativa, pasando a ser un espejo infalible de todas las cuentas no revisadas; así como no explica qué norma la exonera de su obligación de revisar todas las pruebas del expediente administrativo, facultándola a una revisión parcial (muestreo).



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

Agrega que la sentencia de vista, no expresa en qué parte de nuestra legislación está permitido ese procedimiento, cuando la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone, más bien, la aplicación del principio de verdad material, antes detallado.

Considera que esto constituye una violación del debido procedimiento administrativo, específicamente, al derecho a la defensa y a la prueba, debido a la negativa de analizar todas las pruebas del expediente administrativo cuando se encuentra obligada a efectuarlo, conforme a los principios antes acotados

c) Inaplicación del artículo 37, inciso i), de la Ley del Impuesto a la Renta; artículo 21, inciso f), del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 62 del Código Tributario.

Señala que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han establecido que la SUNAT puede recurrir a un análisis en base a muestras, para reparar la deducción de las cuentas provisionadas.

Refiere que si recurrimos al Código Tributario, sucede lo mismo. Su artículo 62 regula la facultad de fiscalización, estableciéndose diversos mecanismos para ello, como el requerimiento de documentos, balances, inspecciones, información por terceros, etcétera. Sin embargo, en ningún momento se permite una fiscalización por muestreo de documentos.

Considera que las normas materiales invocadas apuntan a una revisión activa y exhaustiva de los documentos de la contribuyente, por lo que sería incompatible con esa ratio legis sostener -como hace la Sala Superior- que la Administración está autorizada a “no hacer”, es decir, a abstenerse de revisar todo un acervo de documentación para escoger solamente una muestra. Ni siquiera en casos donde hay elementos semejantes, la ley permite una fiscalización vía muestreo.

d) Inaplicación de artículos 148 y 139, incisos 2, 3 y 5, de la Constitución Política; artículos 50, numeral 6, 121 y 122 del Código Procesal Civil.

Señala que un extremo de la resolución del Tribunal Fiscal no corresponde a un reparo de la SUNAT que haya sido desestimado, sino a un pedido de suspensión del contribuyente, que fue desestimado.

Indica que el extremo de la resolución del Tribunal Fiscal no dirime ningún tema de fondo, ni confirma algún reparo o cálculo final de pagos a cuenta, solamente indica que se rechaza el pedido de la contribuyente y el proceso debe seguir, ordenándose la reliquidación que era el paso siguiente.

Considera que la resolución del Tribunal Fiscal carece de trascendencia suficiente para causar estado o ser judicializada, menos aún por la SUNAT, que no tuvo ninguna participación o adhesión al pedido de la contribuyente. En virtud de lo indicado pide se declare nula la sentencia o, subordinadamente, se revoque declarándose improcedente la demanda de la SUNAT.

Afirma que, al declarar fundada la demanda, la sentencia viola su derecho al debido proceso, al resolver el fondo, a pedido de una entidad que no tiene interés para obrar.

Agrega que la sentencia de vista resuelve asuntos que atañen a otros órganos judiciales. Habría Injerencia en procesos (mismo efecto que medidas cautelares).

Finalmente señala que en lugar de poner coto a la postura de la SUNAT (en base a los argumentos ya expuestos), la sentencia emite una orden inusual e inválida. Se anula una resolución del Tribunal Fiscal que dispuso reliquidar, para que se emita otra idéntica, que también disponga reliquidar. Carece de todo sentido ese actuar; si la RTF va a seguir ordenando lo mismo, ¿para qué declararla nula?



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

e) Inaplicación del Principio de ejecutoriedad del acto administrativo, regulado en los artículos 156 y 157 del Código Tributario, y artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444

Indica que en la Resolución del Tribunal Fiscal sujeta a materia (página 149), se desestimó el pedido de suspensión de la contribuyente, disponiéndose que la Administración reliquide el crédito de pagos a cuenta dos mil cinco, debiendo tener presente lo que había sido señalado en la RTF 07061-3-2021.

Sostiene que el mandato de la Sala Superior no es viable, porque la resolución del Tribunal Fiscal -que ordena el recálculo del reparo- y también las Resoluciones del Tribunal Fiscal vinculadas tienen plenos efectos jurídicos, y son de obligatorio cumplimiento para la SUNAT.

Afirma que para pretender “posponer” o no acatar el mandato de recálculo, la SUNAT tendría que contar con una medida cautelar que suspenda los efectos de la RTF, o de las resoluciones previamente emitidas; sin embargo, mientras eso no suceda, debe dar cumplimiento a lo que le ha sido ordenado por el Tribunal Fiscal, conforme con lo que establecen los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444.

2.2. El Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, por la siguiente causal:

a) Contravención del artículo 50 inciso 6 y del artículo 122 Inciso 4 del Código Procesal Civil, así como del artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política

Normas que garantizan el derecho a un debido proceso, al encontrarnos frente a una motivación insuficiente de la sentencia.

Señala que el principio de verdad material resulta una consecuencia natural del principio de oficialidad que rige en el derecho público, como es el caso del derecho tributario, siendo la relación entre acreedor y deudor tributario de derecho público, no siendo las partes las que exclusivamente delimitan la controversia, sino que el Juzgador toma un rol activo en la controversia, pudiendo ordenar actuaciones y decidir sobre lo desarrollado en el expediente administrativo, más allá de lo invocado por las partes y al margen de los acuerdos a los que hubiesen llegado.

Indica que la Sala ha emitido un fallo incongruente con el principio de verdad material, de allí que la sentencia de vista devenga en arbitraria, pues le ha restado atribuciones al Tribunal Fiscal de ordenar a la SUNAT que establezca con certeza la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil cinco. Ello, en cumplimiento del principio de verdad material, pues no puede efectuarse un reparo basándose en cifras aproximadas, toda vez que la determinación de la obligación tributaria efectuada por la SUNAT debe producir la plena certeza en el contribuyente de la cuantía de su obligación.

3. Cuestión jurídica en debate

En atención a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las cuales fueron admitidos los recursos de



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

casación interpuestos por los codemandados, corresponde a esta Sala Suprema determinar, en primer lugar, si la sentencia de vista ha respecto los cánones del debido proceso y de la motivación de las resoluciones judiciales y, en su caso, si procede declarar la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021, que anuló la Resolución de Determinación N.º 012-003-0023564 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0017617, en lo referido al “reparo a la provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la Administración al momento de formular el reparo”; así como en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N.º 01501400098 94, en relación con el reparo por “Aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio”.

II. CONSIDERANDO:

Referencias principales sobre el proceso judicial

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

1.1. Materialización del ejercicio del derecho de acción

El veintitrés de marzo de dos mil veintidós la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, acude al órgano jurisdiccional para interponer demanda sobre nulidad de resolución administrativa (folios tres a ochenta y ocho), planteando como petitorio lo siguiente:

Pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021, de fecha doce de diciembre de dos mil veintiuno, en el extremo que dispuso declarar nula la Resolución de Determinación N.º 0120030023564 y la Resolución de Multa N.º 01200200 17617, en el extremo del reparo por “**Provisión de cobranza dudosa** que no fue materia de la muestra



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

verificada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización” y, en consecuencia, nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140009894, del veintisiete de julio de dos mil once en tal extremo, y revocó la Resolución de Intendencia mencionada en los extremos de los reparos por “Gastos devengados en ejercicios anteriores- Cuentas 665110 Cargas diversas de ejercicios anteriores”, por “Amortización tributaria no aceptada al no haber sustentado el precio del intangible” y por “Aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio”.

Pretensión accesoria: Se ordene al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento declarando la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0150140009894, Resolución de Determinación N.º 0120030023564 y Resolución de Multa N.º 0120020017617, y como tal, confirme los reparos en el extremo impugnado.

Se sustenta el petitorio argumentando que:

Con relación al reparo por “provisión de cobranza dudosa”.

a) En la declaración de nulidad de la Resolución de Determinación N.º 0120030023654 y de la Resolución de Multa N.º 01200 20017617, en el extremo referido al reparo por “provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización”, así como en la declaración de nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140009894 en dicho extremo, la Administración Tributaria sustenta su pretensión en los siguientes fundamentos:

a.1) La resolución impugnada es nula por contener vicios en la motivación, dado que presenta una motivación aparente, deficiencia en la motivación externa de las premisas, falta de motivación interna del razonamiento debido a incongruencias y una motivación insuficiente.

a.2) La resolución impugnada es nula porque el Tribunal Fiscal no consideró que la muestra seleccionada tenía como finalidad verificar los procedimientos



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

utilizados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, para realizar las provisiones y la documentación que las sustentaba.

a.3) La resolución impugnada es nula porque el Tribunal Fiscal no justificó por qué la muestra seleccionada no era válida para efectuar el reparo a todas las cuentas provisionadas, considerando que su finalidad era representar las características y el valor del total del universo, más aún cuando Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta reconoció que los documentos y sistemas utilizados eran uniformes.

Reparo por la aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio:

b) La Administración Tributaria sostiene que, conforme al Anexo N.º 03 de la Resolución de Determinación N.º 0120030023564, la S UNAT solo reconoció como pagos a cuenta los montos relacionados con las Resoluciones de Determinación N.º 0120030020121 a N.º 0120030020132 , correspondientes a los pagos efectuados entre enero y diciembre de dos mil cinco.

c) Asimismo, dichas resoluciones fueron impugnadas por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, lo que dio lugar a la Resolución de Intendencia N.º 0150140009504, la cual fue revocada posteriormente por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07061-3-2021. Tal resolución ordenó la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N.º 0120030020121 a N.º 0120030020132, disponiendo que la SUNAT emita un nuevo pronunciamiento sobre el cálculo del crédito por los pagos a cuenta del ejercicio dos mil cinco, tomando en consideración lo resuelto en dicha resolución.

d) Si bien la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07061 -3-2021 ordena un nuevo pronunciamiento, dicho tribunal estableció que este debía considerar lo señalado en las Resoluciones N.º 10820-4-2018 y N.º 06587-9- 2021, referidas al crédito por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil cinco. Además, la Resolución N.º 10824-4-2018 fue objeto de una demanda contencioso administrativa presentada por la SUNAT en el Expediente N.º 4540-2019, el cual contaba con una sentencia de vista que la declaraba fundada en



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

parte y que, al momento de la demanda, se encontraba en trámite ante la Corte Suprema en el Expediente de Casación N.º 6627-2021. Esta situación fue debidamente informada al Tribunal Fiscal.

e) De manera similar, la Resolución N.º 06587-3-2021 también fue objeto de una demanda contencioso administrativa, tramitada en el Expediente Judicial N.º 7992-2021, mientras que la Resolución N.º 07061-3-2021 se encontraba en proceso en el Expediente N.º 8352-2021. En ese contexto, la SUNAT sostiene que el Tribunal Fiscal debió disponer que la entidad tributaria espere a lo que finalmente se resuelva en los Expedientes Judiciales N.º 4540-2019, N.º 7992-2021 y N.º 08352-2021, tramitados en el Décimo Nove no y Vigésimo Juzgados Contencioso Administrativos con Subespecialidad en Materia Tributaria y Aduanera, con el objetivo de determinar con precisión el monto real del crédito correspondiente a los pagos a cuenta de enero a diciembre de dos mil cinco. Solo de esta manera, afirma la SUNAT, se podría emitir un pronunciamiento ajustado a la realidad tributaria y en concordancia con la verdadera obligación fiscal del contribuyente.

1.2. Sentencia de primera instancia

Mediante **resolución número** nueve del dieciséis de noviembre de dos mil veintitrés (folios setecientos cuarenta a setecientos setenta y ocho), el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emitió sentencia de primera instancia, que resolvió lo siguiente:

DECLARANDO FUNDADA EN PARTE la demanda obrante de folios 3 a 88, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021 solo en el extremo referido al reparo por "Aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio", y se ordena que el Tribunal Fiscal emita un nuevo pronunciamiento disponiendo que la SUNAT esté a lo que en definitiva se resuelva en los Expedientes Judiciales N.º 4540-2019, 7992-2021 y 08352-2021, tramitados en el 19º y 20º Juzgado tributario.

INFUNDADA la demanda en todo lo demás que esta contenga.

Son fundamentos sustanciales vinculados a la decisión recurrida, los siguientes:



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

Con relación al reparo por “provisión de cobranza dudosa”:

a) La Administración Tributaria sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021 es nula debido a supuestos vicios de motivación, argumentando que no se justificó adecuadamente la decisión adoptada. Para evaluar esta alegación se analiza el principio del debido procedimiento, el cual exige que toda resolución administrativa esté debidamente motivada, conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General y al Código Tributario.

b) El Tribunal Constitucional ha señalado que la debida motivación implica que la decisión debe estar sustentada en hechos y normas aplicables, evitando motivaciones aparentes o insuficientes. En este caso, la controversia principal se centra en la aplicación de una muestra de clientes morosos por parte de la SUNAT, para determinar la procedencia del reparo por provisión de cobranza dudosa en el ejercicio dos mil cinco. El Tribunal Fiscal observó que la Administración Tributaria generalizó los resultados de la muestra a toda la población de deudores, sin evaluar cada caso individualmente, lo que consideró una vulneración al procedimiento de fiscalización.

c) Asimismo, la SUNAT cuestionó la anulación del reparo por provisión de cobranza dudosa, argumentando que la muestra seleccionada tenía como finalidad verificar los procedimientos de provisión y que, en casos similares anteriores, el Tribunal Fiscal había validado su uso. Sin embargo, el Tribunal Fiscal consideró que la generalización de la muestra sin una revisión individualizada de los casos, afectaba el procedimiento legalmente establecido, lo que justificaba la nulidad de la Resolución de Determinación N.º 0120030023564 en ese extremo.

d) Además, la Administración Tributaria alegó que la resolución carecía de motivación suficiente respecto a la finalidad de la muestra y la jurisprudencia previa. No obstante, el Tribunal Fiscal fundamentó su decisión en criterios establecidos en resoluciones anteriores, lo que demuestra que su razonamiento estuvo basado en una interpretación sistemática de las normas aplicables. La



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

judicatura concluyó que la diferencia de criterios entre la SUNAT y el Tribunal Fiscal no constituye un vicio de motivación, sino un ejercicio legítimo de interpretación normativa.

e) En consecuencia, se determinó que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021 no vulneró el deber de motivación, por lo que no corresponde amparar la demanda de la Administración Tributaria en este extremo.

Reparo por la aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio:

f) La Administración Tributaria sostiene que la SUNAT solo reconoció los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil cinco, conforme a resoluciones previas que fueron impugnadas por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta. Como resultado, el Tribunal Fiscal ordenó la reliquidación de dichos pagos en la Resolución N.º 07061-3-2021. Sin embargo, la SUNAT argumenta que el Tribunal debió supeditar su decisión a los fallos pendientes en los expedientes judiciales N.º 4540-2019, N.º 7992- 2021 y N.º 08352-2021, ya que estos influirán en la determinación del crédito por pagos a cuenta.

g) El Tribunal Fiscal, al resolver el caso, no consideró la interdependencia de estos procesos judiciales y se limitó a citar normas generales del procedimiento administrativo. En consecuencia, se declara la nulidad parcial de la Resolución N.º 10121-3-2021, en lo referido a la aplicación de I crédito por pagos a cuenta, ordenando que la SUNAT espere la resolución definitiva de los procesos judiciales mencionados antes de emitir un nuevo pronunciamiento sobre la verdadera obligación tributaria.

1.3. Sentencia de vista

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número dieciséis del veintisiete de marzo



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

de dos mil veinticuatro (folios mil ciento ochenta y uno a mil doscientos), resuelve lo siguiente:

*CONFIRMARON en parte la sentencia apelada, resolución número nueve, de fecha dieciséis de noviembre de dos mil veintitrés, obrante de folios setecientos cuarenta a setecientos setenta y ocho, por la que se resuelve **declarar fundada en parte la demanda**, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal número 10121-3-2021 solo en el extremo referido al reparo por “Aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio” y se ordena que el Tribunal Fiscal emita un nuevo pronunciamiento disponiendo que la SUNAT esté a lo que en definitiva se resuelva en los procesos tramitados bajo expedientes Nos. 4540-2019, 7992-2021 y 8352-2021; **CONFIRMARON** en parte la sentencia apelada, en cuanto declara **infundada la demanda** respecto a la pretensión principal y su accesorio, relacionadas con los reparos por “gastos devengados en ejercicios anteriores – Cuentas 665110 cargas diversas de ejercicios anteriores” y por “amortización tributaria no aceptada al no haber sustentado el precio pagado del intangible”; y **REVOCARON** en parte la misma sentencia apelada, en cuanto resolvió declarar infundada la demanda respecto a la pretensión principal y su accesorio en el extremo del reparo por “provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización”; y **REFORMÁNDOLA**, declararon fundada la demanda en dicho extremo, y en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal número 10121-3-2021 en lo que respecta al mismo extremo, disponiéndose que el Tribunal Fiscal cumpla con emitir nuevo pronunciamiento.*

Constituyen argumentos principales de la decisión superior, vinculados a lo que es materia de casación, los siguientes:

a) La controversia se origina en el procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria a Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, específicamente respecto a la provisión para cuentas de cobranza dudosa deducida como gasto en el ejercicio dos mil cinco. La SUNAT solicitó a la empresa sustentar con documentación los montos provisionados en diversas cuentas contables por un total de S/ 55'567,987.02 (cincuenta y cinco millones quinientos sesenta y siete mil novecientos ochenta y siete soles con dos céntimos) exigiendo el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

b) En respuesta, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta proporcionó un CD con información sobre las provisiones cargadas a resultados en dos mil cinco, que contenía 336,325 (trescientos treinta y seis mil trescientos veinticinco) registros por un monto de S/ 67'441,807.71 (sesenta y siete millones cuatrocientos cuarenta y un mil ochocientos siete soles con setenta y un



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

céntimos). Para verificar la validez de la provisión, la SUNAT seleccionó una muestra de 391 (trescientos noventa y un) clientes, cuyos comprobantes de pago tenían una antigüedad menor a doce (12) meses. Sin embargo, la empresa no presentó un escrito explicando sus gestiones de cobro. Posteriormente, en su respuesta a otro requerimiento, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta argumentó que la SUNAT no había considerado los diversos métodos de cobranza utilizados, señalando que, debido a la magnitud de su cartera de clientes y la naturaleza de su servicio, la exigencia de documentación detallada era irrazonable y exagerada. Para acreditar la deducción de la provisión, describió sus gestiones de cobranza, que incluían telegestión, notificación de deuda en recibos, notificación de baja, gestión prejudicial, cobranza a clientes morosos bajo la advertencia de registro en INFOCORP y notificación formal de deuda.

c) El Tribunal Fiscal evaluó el procedimiento seguido por la SUNAT y determinó que el problema central radicaba en la generalización de los resultados obtenidos en la muestra a toda la población de clientes morosos, sin verificar caso por caso. Se estableció que la clave para aceptar la provisión de cobranza dudosa dependía de la efectividad de los métodos de gestión utilizados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta para recuperar las deudas, y que la muestra solo reflejaba una parte de la realidad. Se concluyó que algunos métodos, como la "Suspensión parcial y total del servicio" (corte y reconexión), no eran suficientes para demostrar una gestión efectiva de cobro. Solo la "Notificación de deuda" fue considerada válida para sustentar la deducción en algunos casos.

d) El Tribunal Fiscal determinó que la Administración Tributaria actuó razonablemente al seleccionar una muestra para analizar los procedimientos de cobro. No obstante, la SUNAT debía haber evaluado la totalidad de las provisiones de cobranza dudosa y no generalizar los hallazgos de la muestra a toda la población de clientes, sin verificar individualmente cada caso. Se estableció que el proceder de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

debía ser uniforme para toda su cartera de clientes morosos y que, en ausencia de evidencia en contrario, la muestra podría considerarse representativa.

e) Dado que Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta solo presentó algunas cartas de empresas tercerizadas que realizaron gestiones de cobro y no aportó documentación completa para todas las cuentas provisionadas, el Tribunal Fiscal concluyó que la SUNAT tenía sustento para cuestionar la deducción Sin embargo, la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021 se declaró porque la Administración Tributaria no fundamentó adecuadamente la aplicación de la muestra a toda la población de cuentas provisionadas. En consecuencia, se revocó la decisión adoptada en primera instancia y se amparó la pretensión de la Administración Tributaria en el extremo del reparo por provisión de cobranza dudosa que no fue parte de la muestra verificada en el procedimiento de fiscalización.

Aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio dos mil cinco

f) El Tribunal Fiscal había ordenado a la SUNAT emitir un nuevo pronunciamiento sobre el cálculo del crédito por pagos a cuenta del ejercicio dos mil cinco, considerando lo resuelto en la Resolución N.º 07061-3-2021. No obstante, la SUNAT argumentó que dicho pronunciamiento debía supeditarse a los fallos judiciales en los Expedientes N.º 4540-2 019, N.º 7992-2021 y N.º 8352-2021, pues estos influirían en la determinación del crédito.

g) El análisis de estos expedientes reveló que estaban interrelacionados y que sus resultados impactarían en el cálculo de los pagos a cuenta de dos mil cinco. En vista de ello, se declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021 en este extremo, y se ordenó a la SUNAT esperar la resolución definitiva de los procesos judiciales antes de emitir un nuevo pronunciamiento.

Anotaciones acerca de los recursos de casación



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

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

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

2.2. El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en la decisión. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia y que no se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso; constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

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

2.4. De otro lado, considerando que en el caso concreto se han declarado procedentes los recursos de casación por causales de infracción normativa materiales y procesales, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —*de orden constitucional y legal*—, desde que si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la respectiva recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declararan infundadas las infracciones procesales, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales.

Evaluación de las causales casatorias de naturaleza procesal

TERCERO.- De la revisión de los recursos de casación interpuestos por los codemandados **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta** y el **Tribunal Fiscal**, esta Suprema Sala advierte que se han alegado las infracciones

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

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

normativas por contravenir los numerales 3 y 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, así como los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 del Código Procesal Civil, referidos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, que involucra el debido proceso y el principio de congruencia procesal. Ello amerita traer a colación algunos apuntes legales, doctrinales y jurisprudenciales sobre los principios constitucionales implicados, que permitan una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo, con relación a los motivos que sustentaron la procedencia de los recursos. Así, tenemos:

1.1. El debido proceso (*o proceso regular*) es un derecho complejo, desde que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho —incluido el Estado— que pretenda hacer uso abusivo de éstos. Como señala la doctrina: “[...] por su naturaleza misma, se trata de un derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de pequeños derechos que constituyen sus componentes o elementos integradores, y que se refieren a las estructuras, característica del Tribunal o instancias de decisión, al procedimiento que debe seguirse y a sus principios orientadores, y a las garantías con que debe contar la defensa”⁴. Dicho de otro modo, el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (*emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa*), derecho a ser juzgado por un Juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (*publicidad del debate*), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al Juez legal.

3.2. Así también, el derecho al debido proceso comprende a su vez, entre otros derechos, el de **motivación de las resoluciones judiciales**, previsto en el

⁴ FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor (1996). “El Derecho a un juicio justo”. En VARIOS, *Las garantías del debido proceso (materiales de enseñanza)*, Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la PUCP y Embajada Real de los Países Bajos; p.17.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁵, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los Jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁶ y artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁷. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁸.

3.3. El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha**: cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional

⁵ Constitución Política del Perú

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

[...]

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

⁶ **Código Procesal Civil**

Artículo 122: Las resoluciones contienen:

[...]

3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.

⁷ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

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

⁸ El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:

[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico;

b) Motivación aparente: cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c) Motivación insuficiente:** cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respaldan en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales éste debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y, **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

3.4. Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones al **principio de congruencia**, regulado, entre otros, en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil y el numeral 6 del artículo 50 del mismo cuerpo normativo, el cual consiste en la identidad jurídica que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador. La observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista **i) coherencia** entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (*congruencia externa*), y **ii) armonía** entre la motivación y la parte resolutive (*congruencia interna*), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico once de la Sentencia N.º 1230-2003-PCH/TC.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

3.5. La aplicación del referido principio rector significa que el Juez está obligado a dictar sus resoluciones de acuerdo al sentido y alcances de las peticiones formuladas por las partes, por lo que, en ese orden de ideas, en el caso del recurso de apelación, corresponde al órgano jurisdiccional superior resolver en función de los agravios y errores de hecho y de derecho en los que se sustenta la pretensión impugnatoria expuesta por el apelante, con la limitación que el propio Código Procesal Civil prevé⁹. Es en el contexto de lo detallado que este colegiado supremo verificará si se han respetado o no en el asunto concreto las reglas de la motivación.

3.6. Ahora bien, debe evaluarse también que la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la referida fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹⁰, todo ello dentro de la *función endoprocesal de la motivación*. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹¹. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹², todo lo cual se presenta dentro de la *función extraprocesal de la motivación*.

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

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 7022-2006-PA/TC, del diecinueve de junio de dos mil siete, Fundamentos 9 y 10.

¹⁰ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). *La motivación de las resoluciones judiciales*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires. Marcial Pons; pp. 157-158.

GUZMÁN, Leandro (2013). *Derecho a una sentencia motivada*. Buenos Aires-Bogotá, Editorial Astrea; pp. 189-190.

¹¹ IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.

¹² TARUFFO, Michele (2006) *La motivación de la sentencia civil*. Traducción de Lorenzo Córdova Vianello. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

análisis del caso concreto; **ii)** desarrollando de modo coherente y consistente la justificación de las premisas jurídicas aplicables, y argumentando la aplicación e interpretación de dichas normas al caso; **iii)** justificando las premisas fácticas derivadas de la valoración probatoria; y, **iv)** observando la congruencia entre lo pretendido y lo decidido. Al evaluar la justificación interna del razonamiento en la motivación de las resoluciones judiciales, se incide en el control del aspecto lógico de la sentencia¹³, consistente en la evaluación del encadenamiento de los argumentos expuestos, esto es: se trata de verificar el vínculo y relación de las premisas normativas y su vinculación con las proposiciones fácticas acreditadas, que determinará la validez de la inferencia, lo que implica el control de la subsunción o ponderación, que culminará en la validez formal de la conclusión en la resolución judicial.

El control de la decisión jurisdiccional, el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales aplicado al caso concreto

CUARTO.- En virtud del marco normativo y jurisprudencial aplicable, para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso, particularmente en su elemento esencial de motivación y congruencia, el análisis debe centrarse en los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentaron la decisión impugnada. En este contexto, resulta imperativo examinar los motivos y justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, con el objeto de verificar si se ha cumplido con el deber de motivación conforme a los estándares constitucionales y legales.

4.1. Conforme a los aspectos doctrinales y jurisprudenciales expuestos en el considerando anterior, del análisis integral de la sentencia materia de casación se desprende que, en contraposición a lo alegado por las partes recurrentes, la resolución impugnada ha respetado el derecho a la debida motivación de las

¹³ Una decisión está internamente justificada si y sólo si entre las premisas utilizadas y la conclusión del razonamiento existe una conexión lógica (la conclusión se deduce lógicamente de las premisas, mediante un razonamiento válido). MARTÍNEZ, David (2007). *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa*. Madrid, Marcial Pons; p. 39.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

resoluciones judiciales. En este sentido, se observa que el órgano jurisdiccional delimitó adecuadamente el objeto de pronunciamiento, conforme a las pretensiones formuladas en el proceso, lo que se advierte desde el **quinto considerando de la sentencia de vista**. Asimismo, la decisión impugnada ha cumplido con el deber de fundamentación al analizar los agravios invocados en el recurso de apelación, los cuales fueron previamente identificados en el segundo considerando **(punto A) de la sentencia de vista**. Además, la resolución impugnada expone un desarrollo lógico-jurídico coherente desde el noveno al décimo tercer considerando, invocando el marco legal aplicable y vinculándolo con la materia controvertida.

4.2. Se aprecia entonces que, para absolver y desvirtuar los agravios planteados en los respectivos recursos, la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto del expediente administrativo acompañado¹⁴, cuyas actuaciones principales cita en el noveno considerando.

4.3. Igualmente, ha justificado las **premisas fácticas** (en el presente caso, la Administración Tributaria (SUNAT) mediante el Requerimiento N.º 0122100000220, solicitó a Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta sustentar documentalmente la provisión por cobranza dudosa deducida como gasto, conforme a lo exigido por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su Reglamento. Para ello, seleccionó una muestra de 391 (trescientos noventa y un) clientes deudores dentro de un universo de 336,325 (trescientos treinta y seis mil trescientos veinticinco) registros, a fin de verificar la efectividad de los procedimientos de cobranza aplicados. Posteriormente, en base a esta muestra, determinó que ciertos sistemas de gestión de cobro no resultaban suficientes para acreditar la

¹⁴ **Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS**
Artículo 29. Actividad probatoria.

En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

incobrabilidad de las deudas, lo que llevó al reparo tributario correspondiente, (según lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021), así como las **premisas jurídicas** (inciso i del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso f del artículo 21 de su Reglamento, modificado por el Decreto Supremo N.º 134-2004-EF y artículo 10 (inciso 1) de I Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General), que le han permitido llegar a la **conclusión** que respecto a la “provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada durante el procedimiento de fiscalización”, se considera razonable que la Administración Tributaria haya aplicado el método de muestreo sobre la población de clientes morosos, con el objetivo de evaluar la efectividad de las gestiones de cobranza implementadas por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta para la recuperación de sus acreencias. Además, refiere que dicho procedimiento fue adecuado para determinar la procedencia del reparo por provisión de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio fiscal del año dos mil cinco.

4.4. Del contraste entre lo señalado por los codemandados y lo expuesto en la sentencia de vista, esta Sala Suprema verifica que las infracciones de carácter procesal invocadas, si bien se plantean bajo la premisa de la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, en realidad sus fundamentaciones se sustentan en cuestionamientos de fondo relacionados con la valoración de los hechos y de los medios probatorios, realizada por las instancias de mérito, en relación con el reparo por provisión de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio fiscal dos mil cinco. Es decir, los recurrentes no cuestionan propiamente la omisión del deber de motivación judicial, sino el criterio de valoración de los medios probatorios adoptado por la instancia de mérito.

4.5. En este sentido, es fundamental no confundir la debida motivación de las resoluciones judiciales con la correcta aplicación del derecho objetivo al caso concreto. La motivación judicial exige que las resoluciones se sustenten en argumentos lógicos y jurídicos que permitan conocer las razones del fallo; sin embargo, ello no implica que una discrepancia en la interpretación y/o valoración



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

de los medios probatorios, configure automáticamente una vulneración de este principio.

4.6. De lo expuesto, esta Sala Suprema no advierte la existencia de vulneración a las garantías procesales denunciadas por los recurrentes. Por el contrario, lo que se evidencia es una divergencia en la valoración de los medios probatorios entre lo resuelto por la Sala Superior y la posición sostenida por ellos. En efecto, los impugnantes cuestionan el criterio de valoración adoptado por el Tribunal Fiscal y por los órganos de mérito, alegando que la Administración Tributaria vulneró el debido procedimiento administrativo, al reparar la totalidad de la provisión de cobranza dudosa del ejercicio fiscal dos mil cinco con base en una muestra de clientes seleccionada. Esto último, según sus argumentos, restringió la oportunidad de la administrada de sustentar la procedencia de la provisión de cobranza dudosa en la parte que no fue seleccionada como muestra.

4.7. En cuanto a la justificación externa de la decisión emitida por la Sala de mérito, este Tribunal Supremo considera que ella se encuentra debidamente sustentada, en tanto las premisas fácticas y jurídicas utilizadas contienen proposiciones fundamentadas en hechos probados y normas jurídicas aplicables del ordenamiento nacional, resultando pertinente para resolver la controversia fijada en la instancia de mérito. Así, el colegiado superior ha desarrollado los puntos controvertidos del proceso con base a las disposiciones legales pertinentes y ha arribado a una conclusión debidamente motivada y ajustada a derecho.

4.8. Asimismo, en el caso concreto, se verifica que las infracciones de carácter procesal invocadas por los recurrentes, por deficiencias en la motivación, en realidad se sustentan en argumentos referidos a la interpretación y aplicación de las normas por parte de la Sala Superior. Además, los fundamentos expuestos reiteran cuestionamientos ya analizados en las instancias de mérito, por lo que no constituyen un supuesto de falta de motivación, sino una discrepancia en la interpretación del marco normativo aplicable.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

4.9. Por lo tanto, el hecho de que los codemandados no compartan la conclusión a la que arribó la Sala Superior, con base en la interpretación y aplicación de las disposiciones normativas que fundamentaron su decisión, no implica que el tribunal haya incurrido en una vulneración al principio de proscripción de la arbitrariedad. Sin perjuicio de ello, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material (Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta), estos serán analizados en los considerandos siguientes de la presente ejecutoria suprema.

4.10. Finalmente, es necesario precisar que lo señalado en la presente decisión no implica que este Tribunal Supremo necesariamente concuerde con el criterio que sustenta el fallo recurrido. Sin embargo, ello no debe confundirse con una vulneración del deber de motivación judicial, pues dicha garantía procesal exige que la resolución exprese con claridad los fundamentos jurídicos y fácticos en los que se sustenta, sin que ello implique que deba coincidir con la posición de los recurrentes. En este sentido, la motivación de una resolución judicial debe examinar criterios lógicos y argumentativos, tales como la validez de la interpretación normativa, la evaluación de los medios probatorios, la subsunción de los hechos al derecho aplicable y la determinación de las consecuencias jurídicas. Por el contrario, la correcta aplicación del derecho objetivo al caso concreto supone verificar si la norma jurídica invocada ha sido interpretada y aplicada de manera adecuada a los hechos del caso.

4.11. Por las razones expuestas, las infracciones normativas de carácter procesal denunciadas por los codemandados Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (literal a del numeral 2.1 del segundo acápite) y, Tribunal Fiscal (numeral 2.2. del segundo acápite) de la presente ejecutoria, son **infundadas**.

QUINTO.- En igual línea, en la causal resumida en el acápite d) del numeral 2.1 del segundo acápite de este pronunciamiento, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta denuncia una supuesta inaplicación de los artículos 148° y 139° (numerales 2, 3 y 5) de la Constitución Política del Perú, así como la vulneración de los artículos 50 (numeral 6) 121° y 122° del Código Procesal Civil. Afirma



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

para ello que la resolución del Tribunal Fiscal no corresponde a un reparo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que haya sido desestimado, sino a un pedido de suspensión formulado por la contribuyente, que fue rechazado.

5.1. Del análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021, se advierte que tal resolución no resuelve un tema de fondo ni confirma un reparo o cálculo definitivo de pagos a cuenta. Su contenido dispone la reliquidación, ordenando que el proceso continúe conforme al marco normativo aplicable. Por ello, carece de sustento el argumento de la recurrente en el sentido que la resolución impugnada habría causado estado o que debió ser judicializada por la SUNAT.

5.2. La argumentación de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta respecto de la supuesta injerencia en procesos ajenos y la transgresión del principio de separación de poderes, no resulta atendible, en tanto la sentencia de vista no excede los límites del control judicial en materia contencioso administrativa. Además, la orden de anular la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021 para que se emita una nueva decisión en dicho extremo, no constituye una decisión inválida o inusual, sino un acto necesario para garantizar la correcta aplicación de los criterios tributarios en función de los procesos conexos en trámite.

5.3. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se presume válido en tanto su nulidad no sea declarada por la autoridad competente. Asimismo, conforme al artículo 203º del mismo cuerpo normativo, los actos administrativos son ejecutorios, salvo disposición legal expresa en contrario o mandato judicial que ordene su suspensión. En tal sentido, la SUNAT debe dar cumplimiento a la reliquidación dispuesta por el Tribunal Fiscal en tanto no exista un pronunciamiento judicial que suspenda dicha obligación o modifique lo dispuesto en instancia administrativa.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

5.4. La Sala Superior ha actuado conforme a derecho al declarar la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021, en lo que respecta al reparo por aplicación de crédito por pagos a cuenta, considerando la interdependencia entre los Expedientes Judiciales N.º 4540-2019, N.º 7992-2021 y N.º 8352-2021. Tal decisión garantiza que la reliquidación ordenada por el Tribunal Fiscal se realice bajo parámetros jurídicos sólidos y en armonía con lo que se resuelva de manera definitiva en dichos procesos judiciales.

5.5. Lo argumentado por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, relativo a la presunta vulneración del debido proceso, no es estimable, en tanto la sentencia de vista se encuentra debidamente motivada y sustentada en derecho. En efecto, el control judicial ejercido en sede contencioso administrativa ha sido efectuado dentro de los límites de su competencia y en estricta aplicación de la normativa procesal vigente.

5.6. Por las razones expuestas, la referida infracción normativa de carácter procesal formulada por la codemandada Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, en cuanto a la causal denunciada en el literal d) del numeral 2.1. del segundo acápite de la presente ejecutoria, es **infundada**.

Análisis de las causales de naturaleza material planteada por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta

Reparo por “aplicación de crédito por pagos a cuenta del ejercicio”

SEXTO.- En lo que respecta al extremo cuestionado por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, referido al reparo por la aplicación del crédito correspondiente a los pagos a cuenta del ejercicio fiscal dos mil cinco, concerniente a la vinculación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 y N.º 06587-3-2021, con la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

SÉPTIMO.- Sobre el tema, tenemos las siguientes apreciaciones conducentes a resolver la denuncia anotada.

7.1. En el título III del libro tercero del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, se regula el procedimiento contencioso tributario, que dispone en el artículo 143° que *“el Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera”*. El tenor transcrito es introducido por el artículo 69° del Decreto Legislativo N.º 953, publicado el cinco de febrero de dos mil cuatro.

7.2. Por su parte, el artículo 124° del referido Código, precisa que son etapas del procedimiento contencioso tributario la reclamación ante la administración tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal; además, de conformidad con los artículos 147° y 149° del mismo cuerpo normativo, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar (a no ser que, al no figurar en la orden de pago o resolución de la administración tributaria, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación), y que la administración tributaria será considerada parte en el procedimiento de apelación, por lo que podrá presentar medios probatorios y efectuar las demás actuaciones que correspondan.

7.3. Con relación a las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, los artículos 153° y 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, prevén que contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa, y que las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la administración tributaria, bajo responsabilidad.

7.4. Estando al marco normativo expuesto, se advierte que la ley tributaria reconoce al Tribunal Fiscal como máxima autoridad en sede administrativa para resolver las controversias tributarias (entre otras encomendadas) en última instancia, evaluando no solo lo señalado por el contribuyente, sino además lo



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

que tenga a bien exponer o probar la propia Administración Tributaria, que participa como parte durante el procedimiento de apelación.

7.5. Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto por el precitado artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1263, en caso se requiera expedir una resolución de cumplimiento, los funcionarios de la Administración Tributaria la emitirán a fin de cumplir con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad. Emitida y notificada la resolución de cumplimiento, la disposición contempla la posibilidad de interponer recurso de apelación contra ella, dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación.

7.6. De ahí que el referido recurso de apelación, que admite el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dirigido contra una resolución de cumplimiento, debe tener por finalidad que el Tribunal Fiscal verifique si la Administración Tributaria dio cumplimiento o no al mandato previamente dispuesto, y no la reevaluación de la controversia resuelta mediante anterior resolución por el mismo Tribunal Administrativo, pues una posición distinta permitiría generar de modo objetivo el ingreso (innecesario o indebido) a un círculo reevaluador de lo decidido en sede administrativa, con la generación y admisión de defensas reiteradas y la imposibilidad de entender concluido el procedimiento contencioso tributario, en contravención de lo dispuesto en el artículo 153° del mencionado texto único ordenado.

7.7. Si bien este extremo regulado sobre la impugnación de las resoluciones administrativas emitidas en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal no cuenta con un referente en el modelo del Código Tributario para América Latina¹⁵, existe relativo consenso en la doctrina y en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal con relación a que, debido a la naturaleza de la resolución de cumplimiento, su impugnación determina que al resolver solo se pueda emitir

¹⁵ SECRETARÍA EJECUTIVA DEL CIAT (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá, BID/GIZ/CIAT. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

pronunciamiento sobre el correcto cumplimiento de lo previamente ordenado por el Tribunal Fiscal, y no es posible volver a discutir lo ya resuelto por el colegiado administrativo en la resolución materia de cumplimiento¹⁶, con lo cual, de alguna manera, se delimita la controversia a ser resuelta en las impugnaciones contra las resoluciones de cumplimiento ante el Tribunal Fiscal. Así, la “apelación tiene limitaciones obvias: (i) mediante este recurso, en esta etapa, no se puede impugnar lo establecido por el Tribunal; (ii) la apelación solo puede estar referida a si la Administración ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal; y, (iii) en esta apelación tampoco pueden invocarse argumentos (nuevos) que no hubieran sido formulados oportunamente en el procedimiento contencioso tributario”¹⁷.

7.8. Al respecto, el artículo 157° del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que, agotada la vía administrativa, la resolución del Tribunal Fiscal podrá impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo, por lo que resultan aplicables, de forma supletoria y en ese orden, las disposiciones establecidas en el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado por Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS¹⁸, y el Código Procesal Civil¹⁹. Cabe precisar que la interposición de la demanda contencioso administrativa no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, conforme lo señala también el artículo 157° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

7.9. De esta forma, las partes que se sienten afectadas por un acto administrativo puede recurrir a la vía judicial, invocando lo que a su derecho corresponda con arreglo a lo preceptuado por el artículo 148° de la Constitución

¹⁶ MEJÍA NINACONDOR, Víctor (2019). *Código Tributario comentado. “50 años después y más”*. Lima, Editora y Distribuidora Ediciones Legales; p. 1371; Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7281-1-2005, 2190-3-2003, entre otras.

¹⁷ HUAMANÍ CUEVA, Rosendo (2015). *Código Tributario comentado*. Lima, Jurista Editores; p. 1639.

¹⁸ Aplicable por razones de temporalidad.

¹⁹ Villanueva Gutiérrez, comentando el artículo 157 del Código Tributario, sostiene que: “Este proceso se regula por el Código Tributario, la Ley del Proceso Contencioso Administrativo y el Código Procesal Civil en el orden indicado y bajo las reglas de la supletoriedad entre tales cuerpos normativos”.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; Francisco Javier RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN y Walker VILLANUEVA GUTIÉRREZ (2014). *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. Lima, Pacífico Editores; p. 993.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

Política del Estado, según el cual: *“Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa”*.

7.10. Adicionalmente, como sostiene Guerra Cerrón²⁰:

[...] en todo proceso —en el que hay un conflicto— lo que se busca es solucionarlo garantizando los derechos de los ciudadanos en su condición de administrados en tanto les asista la razón, a través del control de la legalidad y constitucionalidad de los actos y de la actuación de la Administración Pública. La existencia del proceso contencioso administrativo constituye uno de los principales elementos del Estado de Derecho e implica un derecho-deber; con la particularidad que el Estado es parte, y precisamente lo que es objeto de revisión es la actuación de éste.

7.11. Por otro lado, al impugnar resoluciones administrativas vinculadas a la materia tributaria, que involucran un conjunto de disposiciones propias del derecho tributario, este Tribunal Supremo considera que, para resolver la controversia planteada en el proceso contencioso tributario, si bien se debe atender a las particularidades de la materia tributaria subyacente a aquella controversia, son de plena aplicación los principios fundamentales del derecho procesal, entre ellos, el debido proceso, que abarca el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, el principio de congruencia y el derecho a defensa, entre otros. Asimismo, no se debe soslayar la aplicación de los principios y garantías constitucionales, cuando así lo amerite el caso concreto.

7.12. Lo señalado en el párrafo precedente va en consonancia con lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”*.

²⁰ GUERRA CERRÓN, María Elena (2018). “La mutación del proceso contencioso administrativo y su efectividad en el derecho peruano”. En *Derecho & Sociedad*, N.º 50; p. 50.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

OCTAVO.- Como ya se ha adelantado, el recurso de casación ha sido declarado procedente por la infracción normativa que involucra la inaplicación del principio de ejecutoriedad del acto administrativo, regulado en los artículos 156° y 157° del Código Tributario, y artículos 9° y 203° del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, pues la recurrente considera que el colegiado superior soslayó dicha normativa tributaria, al desestimar el pedido de suspensión sobre el cálculo del crédito por pagos a cuenta del ejercicio dos mil cinco, al no considerar lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07061-3-2021.

8.1. Al respecto, es relevante iniciar el análisis casatorio incidiendo en lo señalado en el considerando precedente, esto es, que la resolución administrativa emitida al amparo de lo dispuesto en el artículo 156° del Código Tributario, delimita, en el caso de su impugnación dentro del procedimiento contencioso tributario, la controversia y lo que será objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal.

8.2. Ahora bien, la instauración del proceso contencioso administrativo, aún con las particularidades que involucren las controversias de carácter tributario y, en este caso, aquellas referidas a la impugnación de una resolución de cumplimiento, no es óbice para aplicar los principios generales del derecho procesal o, cuando corresponda, los principios, garantías y derechos constitucionales. Por el contrario, resulta siendo una exigencia atendiendo a la naturaleza misma del proceso contencioso administrativo, que demanda el control jurisdiccional de los actos o actuaciones administrativas.

8.3. Estando a lo expuesto, la recurrente alega la inaplicación de los artículos 156° y 157° del Código Tributario, así como de los artículos 9° y 203° del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021, que ordenó la reliquidación, tiene efectos jurídicos plenos y es de obligatorio cumplimiento para la SUNAT, por lo que la orden contenida en la sentencia de vista carecería de sustento.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

NOVENO.- Del análisis de la Resolución N.º 10121-3-2021, se advierte que el Tribunal Fiscal ordenó a la Administración Tributaria emitir un nuevo pronunciamiento respecto del cálculo del crédito correspondiente a los pagos a cuenta efectuados durante el ejercicio fiscal dos mil cinco. Dicha orden debía considerar los criterios expuestos en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07061-3-2021, la cual estableció que la Administración Tributaria debía efectuar un nuevo análisis en relación con los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de enero a diciembre de dos mil cinco, atendiendo a lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 y N.º 06587-3-2021.

9.1. En esa línea, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 ha sido objeto de impugnación judicial por la SUNAT, generando el Expediente Judicial N.º 4540-2019. Dicho expediente fue resuelto en la Casación N.º 23656-2023 Lima, que declaró infundados los recursos de casación interpuestos por la SUNAT y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, y fundado el recurso de casación del Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, declarando la nulidad de la sentencia de vista.

9.2. Respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06587-3-2021, vinculada al impuesto a la renta del ejercicio fiscal dos mil cuatro, ha sido objeto de impugnación por la SUNAT mediante la demanda judicial respectiva, tramitada bajo el Expediente N.º 7992-2021. La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la resolución número trece del veintinueve de agosto de dos mil veintitrés, declaró la nulidad de la sentencia contenida en la resolución número nueve del diez de mayo de dos mil veintitrés, estableciendo que la determinación de los pagos a cuenta del ejercicio dos mil cuatro dependía directamente de lo que se resolviera en el Expediente Judicial N.º 4540-2019.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

9.3. Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07061-3-2021 también ha sido impugnada judicialmente, generando el Expediente Judicial N.º 8352-2021. En dicho proceso, mediante la resolución número dieciséis del veintinueve de enero de dos mil veinticuatro, se dispuso la suspensión del procedimiento y la postergación de la emisión de la sentencia, debido a la existencia de procesos contencioso administrativos conexos.

DÉCIMO.- Con lo señalado precedentemente, se tiene que la Sala Superior confirmó la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró fundada en parte la demanda y, en consecuencia, la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021, en lo que respecta al reparo por aplicación del crédito por pagos a cuenta, y ordenó que el Tribunal Fiscal emita un nuevo pronunciamiento en el que la SUNAT deba considerar lo que se resuelva en definitiva en los procesos judiciales mencionados.

DÉCIMO PRIMERO.- En el contexto detallado, la decisión adoptada en la sentencia recurrida, al confirmar el extremo que declaró fundada en parte la demanda en lo que respecta al reparo por aplicación del crédito por pagos a cuenta, no vulnera el artículo 156º del Código Tributario, el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, ni los artículos 148º de la Constitución Política del Estado, y 9º y 203º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Efectivamente, el artículo 9º del citado cuerpo legal establece que todo acto administrativo se presume válido mientras no sea declarado nulo por la autoridad competente, lo que implica que la Resolución del Tribunal Fiscal debe ser ejecutada en tanto no exista pronunciamiento en contrario. Asimismo, conforme al artículo 203º del mencionado dispositivo del procedimiento administrativo, los actos administrativos tienen carácter ejecutivo, salvo mandato judicial en contrario o disposición legal expresa, lo que ratifica la necesidad de que la Administración Tributaria actúe conforme a las determinaciones de los órganos jurisdiccionales en respeto a los principios de seguridad jurídica y tutela jurisdiccional efectiva.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

11.1. En consecuencia, en el presente caso no se configura la causal alegada por la recurrente, debido a que la Administración Tributaria debe sujetarse a lo que se resuelva en los procesos judiciales tramitados en los Expedientes N.º 4540-2019, N.º 7992-2021 y N.º 8352-2021.

11.2. Por lo tanto, el recurso formulado por la recurrente, en cuanto a la causal denunciada en el literal e) del numeral 2.1. del segundo acápite de la presente ejecutoria, deviene **infundado**.

Con relación al reparo por “provisión de cobranza dudosa (muestro)”

DÉCIMO SEGUNDO.- La recurrente planteó infracciones de naturaleza material, referidas a la inobservancia de los principios de verdad material y debido procedimiento administrativo, específicamente por inaplicación del derecho a la defensa y a la prueba, regulados en los numerales 1.2. y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; e, inaplicación del artículo 37°, inciso i), de la Ley del Impuesto a la Renta; artículo 21°, inciso f), del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 62° del Código Tributario. El análisis de las infracciones se realizará en forma conjunta, desde que están referidas al cuestionamiento del método de fiscalización aplicado por la Administración Tributaria (muestreo), para justificar la deducción de la provisión por cobranza dudosa en el ejercicio dos mil cinco.

DÉCIMO TERCERO.- Para analizar las causales de índole material, es conveniente centrar el asunto en controversia en los siguientes hechos suscitados, que se aprecian del procedimiento administrativo y del proceso judicial:

13.1. El once de junio de dos mil nueve la Administración Tributaria notificó a Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta el inicio del procedimiento de fiscalización correspondiente al impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio dos mil cinco, mediante la Carta N.º 0900 11290810-01-SUNAT y el



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

Requerimiento N.º 012109000208, a través del cual se solicitó diversa documentación relacionada con dicho ejercicio.

13.2. Como resultado del procedimiento, se emitieron la Resolución de Determinación N.º 0120030023564 y la Resolución de Multa N.º 0120020017617, relacionadas con el tributo fiscalizado y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

13.3. Asimismo, se emitieron las Resoluciones de Determinación N.º 0120030020121 a N.º 0120030020132, por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil cinco, junto con las respectivas Resoluciones de Multa N.º 0120020015985 a N.º 0120020015993.

13.4. El diecisiete de enero de dos mil once Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta interpuso un recurso de reclamación contra los valores emitidos, el cual fue resuelto parcialmente a su favor mediante la Resolución de Intendencia N.º 0150140009894, de fecha veintisiete de julio de dos mil once, que rectificó parcialmente la Resolución de Determinación N.º 0120030023564 y la Resolución de Multa N.º 0120020017617, manteniendo su exigibilidad. Ante esa decisión, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta interpuso recurso de apelación parcial el diecinueve de septiembre de dos mil once, ampliando posteriormente sus fundamentos mediante escrito presentado el cinco de diciembre de dos mil doce.

13.5. El Tribunal Fiscal resolvió la apelación mediante la Resolución N.º 10121-3-2021, de fecha doce de noviembre de dos mil veintiuno, mediante la cual declaró la nulidad parcial de la Resolución de Determinación N.º 0120030023564 y de la Resolución de Multa N.º 0120020017617, específicamente en lo referido al reparo por “Provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización”, y, en consecuencia, la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140009894 en dicho extremo y, adicionalmente, se revocó la misma Resolución de Intendencia



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

en lo concerniente a los reparos por “Gastos devengados en ejercicios anteriores – cuentas 665110 Cargas diversas de ejercicios anteriores”.

Marco normativo aplicable

DÉCIMO CUARTO.- Para resolver la controversia, en este extremo, es pertinente, de forma preliminar, delimitar el marco normativo aplicable:

14.1. En el ámbito del impuesto a la renta, los contribuyentes de tercera categoría están sujetos a una base imponible determinada a partir de la renta neta, la cual se calcula deduciendo de la renta bruta aquellos gastos necesarios para producir y mantener la fuente de ingresos. Este principio, regulado en el inciso i) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por cobranza dudosa pueden ser deducidos en la determinación de la renta neta imponible. No obstante, esta disposición exige que se determinen las cuentas a las que corresponden, asegurando que la provisión se aplique de modo exclusivo sobre montos efectivamente irrecuperables y que no se utilicen provisiones genéricas o sin sustento.

14.2. Asimismo, el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N.º 134-2004-EF, aplicable al caso de autos, prevé 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:

[...]

1) *El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.*

2) *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; y



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA

b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

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 inciso a) de dicho numeral se estime de cobranza dudosa.

[...]

14.3. De la disposición referida, 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)* el carácter de deuda incobrable debe verificarse en el momento en que se realiza la provisión contable, garantizando así que la provisión refleje fielmente la realidad financiera del deudor; *ii)* para que una deuda pueda ser provisionada como incobrable, debe encontrarse vencida y, además, deben existir elementos objetivos que acrediten la imposibilidad de recuperación, tales como análisis financieros del deudor, evidencia de morosidad, protesto de documentos, inicio de procesos judiciales de cobranza o la falta de pago por un periodo superior a doce (12) meses desde la fecha de vencimiento. Estos elementos permiten a la Administración Tributaria evaluar la razonabilidad de la provisión y evitar que se utilice con fines de evasión fiscal; y, *iii)* la provisión debe estar debidamente registrada en el Libro de Inventarios y Balances, de manera discriminada, al cierre de cada ejercicio fiscal. En cuanto al monto provisionado, este debe guardar proporcionalidad con la deuda calificada como de cobranza dudosa, asegurando así que la provisión sea equitativa y acorde con la realidad financiera del contribuyente.

14.4. Con estos criterios, la normativa tributaria busca garantizar un adecuado control de las provisiones por incobrabilidad, evitando su uso indebido y asegurando que reflejen fielmente la situación económica del contribuyente.

14.5. En esa misma línea, corresponde señalar que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, cuenta con la facultad de verificar que los contribuyentes cumplan con los requisitos establecidos en la normativa para la deducción de provisiones por cobranza dudosa. Esta facultad se encuentra regulada en el artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N.º 953, el cual establece que la



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

SUNAT puede realizar fiscalizaciones, que incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias.

14.6. No obstante, la fiscalización debe respetar el principio del debido procedimiento y verdad material, regulados en los numerales 1.2. y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, los cuales señalan lo siguiente:

Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

[...]

1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.

14.7. De lo señalado se tiene que el procedimiento administrativo se fundamenta en principios que garantizan los derechos de los administrados y la legalidad en la actuación de la Administración Pública. Entre ellos, destacan los precitados principios del debido procedimiento y el de verdad material, esenciales para asegurar transparencia y equidad en los procedimientos.

14.8. El principio del debido procedimiento reconoce derechos fundamentales de los administrados, tales como ser notificados adecuadamente, acceder a su expediente, presentar pruebas y alegatos, refutar cargos, obtener una decisión motivada y en un plazo razonable, así como impugnar resoluciones que los afecten. Asimismo, establece que la regulación del derecho procesal solo será



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

aplicable cuando no contradiga el régimen administrativo, priorizando siempre los principios del Derecho Administrativo.

14.9. Por su parte, el principio de verdad material impone a la autoridad administrativa la obligación de verificar plenamente los hechos que motivan sus decisiones, pudiendo adoptar todas las medidas probatorias necesarias dentro del marco legal, incluso si estas no han sido propuestas por los administrados. En los procedimientos trilaterales, la autoridad puede verificar la veracidad de los hechos planteados por las partes sin reemplazar su carga probatoria, salvo en aquellos casos donde la decisión pueda comprometer el interés público, situación en la cual deberá intervenir activamente.

14.10. En conjunto, estos principios garantizan que los procedimientos administrativos sean justos, razonables y basados en hechos debidamente verificados, evitando arbitrariedades y asegurando que las decisiones de la Administración se ajusten a la legalidad y al interés general.

14.11. En consecuencia, la SUNAT debe evaluar la documentación proporcionada por el contribuyente y no puede desconocer la deducción de una provisión si esta cumple con los requisitos normativos.

Análisis del caso concreto

DÉCIMO QUINTO.- En el marco del recurso de casación bajo examen, es pertinente precisar que la aplicación de una disposición normativa en sede jurisdiccional no se limita únicamente a su interpretación literal, sino que conlleva un proceso más amplio e integral, el cual comprende diversas etapas esenciales en la función judicial.

15.1. En primer término, la aplicación de una disposición requiere su interpretación adecuada, conforme a los principios rectores del ordenamiento jurídico, atendiendo a su finalidad, contexto y espíritu. Sin embargo, la interpretación normativa por sí sola no resulta suficiente, ya que la labor



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

jurisdiccional exige, además, la verificación y determinación de los hechos que fundamentan la controversia, los cuales, dentro del marco del proceso, han sido establecidos por las instancias de mérito a través de la valoración probatoria.

15.2. Igualmente, la aplicación de la norma implica la calificación del supuesto de hecho concreto, lo que supone determinar si los hechos acreditados en el proceso se subsumen dentro del supuesto normativo aplicable. Solo a partir de esta calificación, y con la debida motivación, se puede proceder a resolver el caso en concreto.

15.3. En tal sentido, la tarea de esta Sala Suprema en sede casatoria no se orienta a una nueva valoración probatoria ni a la reconfiguración de los hechos establecidos en las instancias de mérito, sino a verificar si la correcta interpretación y aplicación del derecho objetivo ha sido respetada en la decisión impugnada. Así, refiere Guastini²¹:

*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, “Ürientamenti analitico-linguistici e teoría 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.*

15.4. En consecuencia, el análisis en sede de casación se circunscribe a verificar si la resolución impugnada ha incurrido en una indebida aplicación, interpretación errónea o inaplicación de la norma jurídica pertinente, con afectación del derecho al debido proceso, así como a los principios de legalidad y seguridad jurídica.

²¹ GUASTINI, Ricardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid, CEPC; p. 249



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

DÉCIMO SEXTO.- En el presente caso, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10121-3-2021, cuya nulidad parcial se pretende en este proceso judicial, declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140009894, emitida el veintisiete de julio de dos mil once, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N.º 012-003-0023564 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0017617, específicamente respecto del reparo efectuado a la provisión de cobranza dudosa, en la medida en que dicho reparo no fue objeto de la muestra verificada por la Administración Tributaria al momento de su determinación.

16.1. Al resolver la apelación mediante la Resolución N.º 10121-3-2021, el Tribunal Fiscal concluyó que la Administración Tributaria, al fundamentar el reparo a la provisión de cobranza dudosa, utilizó una muestra representativa de determinados clientes para evaluar la totalidad de la provisión registrada como gasto en la cuenta 684 – “Provisiones de cobranza dudosa para el ejercicio 2005”. Sin embargo, el Tribunal determinó que esta generalización no se encontraba ajustada a derecho, dado que no se verificó de manera individualizada la documentación sustentatoria que justificara la deducción de dichas provisiones.

16.2. Conforme se desprende del Punto 1 del Anexo N.º 1 al Resultado del Requerimiento N.º 0122100000220, la empresa recurrente proporcionó un CD con información sobre la provisión cargada a resultados en el ejercicio dos mil cinco, el cual contenía trescientos treinta y seis mil trescientos veinticinco (336,325) registros por un monto total de S/ 67,441,807.71 (sesenta y siete millones cuatrocientos cuarenta y un mil ochocientos siete soles con setenta y un céntimos). De dicho total, la Administración Tributaria seleccionó una muestra de trescientos noventa y un (391) clientes, cuyos comprobantes de pago tenían una antigüedad menor a doce meses y, con el objetivo de verificar los procedimientos utilizados para realizar las provisiones y la documentación sustentatoria, presentó un informe detallado en su Anexo N.º 2. Sin embargo, la Administración Tributaria extendió sus observaciones a la totalidad de las deudas provisionadas, sin haber realizado una verificación individual de cada una de ellas, lo que



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

constituye una afectación al debido procedimiento y al derecho de defensa de la empresa recurrente.

16.3. El Tribunal Fiscal, en la resolución impugnada, verificó que la Administración Tributaria no solo se limitó a analizar una muestra reducida de la información proporcionada, sino que, además, de manera errónea, extendió las conclusiones de dicha muestra al universo total de provisiones, sin realizar una verificación detallada de la documentación correspondiente a cada una de las cuentas provisionadas. Esta práctica es contraria a los principios de verdad material y debido procedimiento, reconocidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General, el Código Tributario y la Constitución Política del Perú.

DÉCIMO SÉPTIMO.- De conformidad con el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, la determinación de la obligación tributaria implica la verificación por parte del deudor tributario de la realización del hecho generador del tributo y, por parte de la Administración Tributaria, la identificación del deudor, la determinación de la base imponible y la cuantía del tributo. Asimismo, los artículos 60° y 61° del citado cuerpo tributario, establecen que la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el deudor o por la Administración Tributaria, y que dicha determinación está sujeta a fiscalización y verificación, con la facultad de modificarla si se evidencian omisiones o inexactitudes en la información proporcionada.

17.1. En el marco de la fiscalización tributaria, el artículo 127° del Código Tributario consagra la facultad de reexamen, permitiendo al órgano encargado de resolver, efectuar una revisión integral del asunto controvertido, hayan sido o no planteados los aspectos en cuestión por los administrados. En ese sentido, se exige que la Administración Tributaria actúe en estricta observancia del principio de verdad material, conforme lo prevé el numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, garantizando que sus decisiones estén sustentadas en hechos verificables y no en meras inferencias o extrapolaciones de datos parciales.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

17.2. Adicionalmente, el principio de impulso de oficio, consagrado en el numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, establece que los procedimientos administrativos deben desarrollarse sin dilaciones indebidas y con una revisión integral de los antecedentes relevantes. En el presente caso, la generalización de los resultados de una muestra limitada sin analizar la totalidad de la información proporcionada, contraviene esos principios, afectando la seguridad jurídica y el derecho de defensa de la empresa recurrente.

17.3. En esa misma línea, conforme al numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, los actos administrativos son nulos cuando son dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido. Así, el reparo efectuado a la provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la Administración resulta contrario a derecho, motivo por el cual debe declararse la nulidad de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0023564 en tal extremo, así como la Resolución de Multa N.º 012-002-0017617 y la resolución apelada en el mismo extremo, de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444.

17.4. Además, del análisis de los actuados administrativos se advierte que la Administración Tributaria seleccionó una muestra de clientes deudores para verificar los procedimientos de cobranza de la empresa recurrente. No obstante, la exigencia de sustentar la totalidad de las provisiones registradas como cuentas de cobranza dudosa debía realizarse con una revisión integral y no parcial, en cumplimiento de los principios de verdad material y debido procedimiento.

DÉCIMO OCTAVO.- Ahora bien, la recurrente, en su recurso de casación, alega la inaplicación del artículo 37º, inciso i), de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 21º, inciso f), de su Reglamento y el artículo 62º del Código Tributario, sosteniendo que ninguna de estas normas faculta a la SUNAT a utilizar un análisis basado en muestras para reparar la deducción de provisiones de cobranza dudosa.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

18.1. Conforme al principio de verdad material consagrado en los numerales 1.2 y 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley N.º 27444, la Administración debe verificar plenamente los hechos antes de emitir un pronunciamiento definitivo. En este caso, la fiscalización realizada por muestreo, sin revisión integral de la documentación, vulnera dicho principio y afecta el derecho de defensa del contribuyente.

18.2. Adicionalmente, el principio de seguridad jurídica, recogido en el artículo 103º de la Constitución Política del Estado, exige que las normas tributarias y su aplicación sean predecibles y claras para los contribuyentes. En el presente caso, la metodología empleada por la Administración Tributaria no tiene un respaldo normativo expreso, lo que genera incertidumbre en la aplicación de las normas fiscales.

18.3. Asimismo, conforme al artículo 74º de la Constitución Política del Perú, la potestad tributaria debe ejercerse con arreglo a la ley, lo que impide la aplicación de metodologías de fiscalización que carezcan de respaldo normativo expreso. La Administración Tributaria debe sujetarse estrictamente a los mecanismos de fiscalización establecidos en la legislación tributaria y garantizar que los reparos sean fundamentados en una revisión integral de la documentación.

18.4. Por lo expuesto, esta Sala Suprema concluye que la sentencia de vista incurrió en las causales materiales formuladas por la recurrente, al no haber garantizado un análisis exhaustivo de los medios probatorios aportados por la recurrente y permitir una fiscalización basada en criterios no contemplados en el ordenamiento jurídico.

18.5. En consecuencia, las causales materiales formuladas por la codemandada Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, denunciadas en los literales b) y c) del numeral 2.1. del segundo acápite de la presente ejecutoria, devienen **fundadas**.



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

Actuación en sede de instancia

DÉCIMO NOVENO.- Con atención a los razonamientos anteriores, corresponde **casar** la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciséis, del veintisiete de marzo de dos mil veinticuatro, en el extremo del reparo por “provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización”; y, actuando en sede de instancia, confirmar en parte la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número nueve, del dieciséis de noviembre de dos mil veintitrés, que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión principal y su accesoria en dicho extremo.

III.- DECISIÓN:

Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado, además, por los artículos 397 y 398 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, **SE RESUELVE:**

PRIMERO.- DECLARAR INFUNDADO el recurso de casación interpuesto por el demandado, Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito de fecha dieciocho de abril de dos mil veinticuatro (fojas mil doscientos noventa y cinco a mil trescientos cuatro).

SEGUNDO.- DECLARAR FUNDADO el recurso de casación interpuesto por la demandada, **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta**, mediante escrito del dieciséis de abril de dos mil veinticuatro (folios mil doscientos cuarenta y cuatro a mil doscientos ochenta y seis), **solo en el extremo del reparo por “provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización”**.

TERCERO.- CASAR la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciséis del veintisiete de marzo de dos mil veinticuatro (folios mil ciento ochenta y uno a mil doscientos), en el extremo del reparo por “provisión de



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 11185-2024
LIMA**

cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización”.

CUARTO.- Actuando en sede de instancia, **CONFIRMAR EN PARTE** la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número nueve del dieciséis de noviembre de dos mil veintitrés (folios setecientos cuarenta a setecientos setenta y ocho), **que declaró infundada la demanda** respecto a la pretensión principal y su accesoria en el extremo del reparo por “provisión de cobranza dudosa que no fue materia de la muestra verificada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización”, quedando subsistente en lo demás que contiene.

QUINTO.- DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; en los seguidos por la demandante, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, con los demandados, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. **Interviene como ponente el señor Juez Supremo Yaya Zumaeta.**

SS.

YAYA ZUMAETA

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

GUTIÉRREZ REMÓN

MFMC/rpg