

Casación N.º 6627-2021-Lima

Lima, diecinueve de enero de dos mil veintitrés.

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República: I. Vista: La causa seis mil seiscientos veintisiete guion dos mil veintiuno; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. Objeto del recurso de casación** Se trata de los recursos de casación interpuestos por **i)** la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), del quince de enero de dos mil veintiuno (fojas doscientos treinta y tres a doscientos sesenta y siete del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema); **ii)** Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, del dieciocho de enero de dos mil veintiuno (fojas doscientos setenta a doscientos noventa y cuatro del referido cuaderno de casación); y **c)** el Procurador Público adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, del veintiuno de enero de dos mil veintiuno (fojas doscientos noventa y seis a trescientos siete); contra la sentencia de vista del treinta de diciembre de dos mil veinte (fojas doscientos a doscientos veintiséis del cuaderno de casación), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que resolvió: **1)** Confirmar en parte la resolución número doce, que contiene la sentencia apelada, de fecha diez de junio de dos mil veinte, en el extremo que declara fundada en parte la demanda respecto del reparo de gastos por indemnización sin sustento fehaciente y por el crédito fiscal del impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres, relacionado al gasto por indemnización sin sustento fehaciente; en consecuencia, declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, de fecha veintiocho de diciembre de dos mil dieciocho –que resuelve declarar nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008552, del treinta y uno de julio de dos mil nueve, en el extremo vinculado a los mencionados reparos, y por ende dispone el reenvío a la Sunat, a efectos que proceda a expedir nueva resolución, conforme a lo dispuesto en la resolución superior–. **2)** Revocar en parte la resolución número doce, que contiene la sentencia apelada, de fecha diez de junio de dos mil veinte, en el extremo de la demanda respecto de los siguientes reparos: **i)** por provisiones de cobranza dudosa que no fueron objeto de muestreo por parte de la administración tributaria, aspecto que, reformando la sentencia, declaró fundado; **ii)** por exceso por amortización en el precio pagado del intangible sin sustento, extremo que, reformando la sentencia, declaró infundado; y **iii)** por modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres, extremo que, reformando la sentencia, declaró improcedente. **1.2. Causales por las cuales se han declarado procedentes los recursos de casación 1.2.1.** Mediante auto de calificación de fecha dos de marzo de dos mil veintidós (fojas trescientos quince a trescientos veinticinco del cuaderno de casación), se declaró **procedentes** los recursos de casación interpuesto por **i)** la Sunat, **ii)** Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, y **iii)** el Procurador Público del Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, por las siguientes causales: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria a) Infracción normativa por interpretación errónea del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Sostiene que, la Sala

Superior incurre en una interpretación errónea del término “precio pagado” regulado en los incisos g) y a) de las normas en referencia, al señalar que no debe entenderse dicho término en su sentido literal. El colegiado superior considera que, haciendo una interpretación extensiva, basta que la adquisición del intangible se realice a título oneroso, sin importar cuándo se realice el pago, y que exista una obligación de pago, aun cuando no se verifique su cumplimiento. Esta interpretación para la recurrente es errónea, pues le otorga al término “precio pagado” un sentido diferente al que corresponde según las normas. Indica que para determinar su sentido correcto debe recurrirse a una interpretación literal de la norma, por ser la más adecuada. **b) Infracción normativa por vulneración del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del artículo VII del título preliminar, y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil.** Sostiene que, la Sala Superior vulnera el debido proceso en su manifestación a la debida motivación y congruencia procesal, debido a que se ha pronunciado sobre un aspecto que no fue cuestionado por los demandados Tribunal Fiscal y Telefónica Sociedad Anónima Abierta. Asimismo, sostiene que vulnera el debido proceso en su manifestación a la debida motivación, porque la Sala Superior, al no haber contrastado sus afirmaciones con el mérito de los actuados judiciales, ha incurrido en falta de motivación externa de las premisas. **c) Infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 197.1 y 228.1 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por el Decreto Supremo N.º 0006-2017-JUS; del artículo 157 del Código Tributario; y, del artículo 148 de la Constitución Política del Perú.** Sostiene que la Sala Superior vulnera las normas citadas porque realiza una interpretación errónea de las mismas, en la medida que, después de analizarlas, le da un sentido errado al término “causar estado” y, en función a ello, considera que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 no ha causado estado y, como tal, infiere que la Administración no tendría interés para obrar. Aduce la recurrente que la correcta interpretación del término en referencia implica que el acto administrativo emitido en última instancia administrativa no debe analizarse únicamente desde una perspectiva procesal, sino también desde una perspectiva material. Desde esta premisa, el acto administrativo emitido en última instancia, aun sin tener una decisión definitiva o concluyente, o teniendo aspectos pendientes de resolver pero que afecten gravemente los intereses de las partes de forma irreparable, debe ser considerado como un acto administrativo que causa estado. **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta d) Infracción normativa por inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Sostiene que la Sala Superior ha transgredido la debida motivación por haber emitido la sentencia de vista sin el mínimo de motivación exigible (motivación insuficiente), pues, no cumple con explicar cómo arriba a la conclusión de descartar el “Glosario de fallos”, empleado en las resoluciones del Tribunal Fiscal y establecido en la reunión de la Sala Plena N.º 2010-06. Tampoco explica la supuesta contradicción entre la aplicación del artículo 150 del Código Tributario y el “Glosario de fallos” mencionado. Por ende, la sentencia de vista incurre en una motivación insuficiente. **e) Infracción normativa por aplicación errónea del artículo 150 del Código Tributario.** Sostiene que la Sala Superior no ha tenido en cuenta la facultad que la norma atribuye al Tribunal Fiscal para, simultáneamente, anular la resolución apelada y pronunciarse sobre el fondo del asunto, facultad que, complementada por el acápite 69 del Acta de Sala Plena N.º 2017-05, exhorta a dicho tribunal –en aquellos reparos donde la

Administración, en virtud de su facultad de reexamen, incurre en el vicio de modificar el fundamento del reparo en instancia de reclamación– a que deje sin efecto el valor.

Ministerio de Economía y Finanzas f) Infracción normativa por aplicación indebida del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario. Sostiene que, no corresponde que se declare la nulidad de la resolución de Intendencia ni de los valores impugnados, en virtud del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, toda vez que esta norma ha sido indebidamente aplicada por la Sala Superior, por cuanto en el caso concreto no se ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido por el artículo 112 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sino que se ha interpretado incorrectamente las normas que señalan el método o presunción para determinar la renta presunta, materia de impugnación. **g) Infracción normativa por contravención del inciso 6 del artículo 50 y del inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil, y del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Sostiene que la sentencia de vista no está premunida del análisis y motivación que debe contener toda resolución judicial y, por tanto, se está frente a una sentencia que contiene un vicio de motivación insuficiente y que, además, no ha sido emitida acorde al principio del debido proceso. Siendo así, la referida sentencia contiene un vicio de nulidad, puesto que fluye de la misma que la Sala no ha analizado, entre otros, la normatividad tributaria aplicable al caso de autos ni los hechos ocurridos durante la etapa de fiscalización, reclamación y apelación, ni tampoco la actividad probatoria efectuada en el procedimiento administrativo. **II. Considerando: Primero.- Antecedentes del caso** Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda:** El diez de abril de dos mil diecinueve, la Sunat, a través de su Procurador Público, interpone demanda contencioso administrativa solicitando lo siguiente: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, de fecha veintiocho de diciembre dos mil dieciocho, en el extremo que declara nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008552, de fecha treinta y uno de julio dos mil nueve, en el extremo vinculado a i) los reparos por gastos por indemnización sin sustento fehaciente; ii) reparo por impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres relacionado al gasto por indemnización sin sustento fehaciente; y iii) reparo sobre provisiones de cobranza dudosa que no fueron objeto de muestreo por parte de la administración al momento de formular el mencionado reparo; así como el extremo que revoca iv) los reparos relacionados a la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres y v) el reparo por exceso por amortización en el precio pagado del intangible sin sustento. **Pretensión accesoria:** Se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución declarando la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0150140008552 y las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0013653, 012-003- 0013658 y 012-003-0013666 a 012-003-0013677, en el extremo de los reparos impugnados, así como las resoluciones de multa vinculadas. Entre los fundamentos que sustentan la demanda, tenemos que: Del reparo por gastos por indemnización sin sustento fehaciente, el cual también tiene incidencia en el impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres. El Tribunal Fiscal señaló que la facultad de reexamen otorgada a la administración tributaria no le permite modificar el fundamento de los reparos efectuados en la etapa de fiscalización que hubiesen sido impugnados. Así, determinó que la administración incurrió en la causal de nulidad del numeral 2 del

artículo 109 del Código Tributario y por ende se le debe otorgar la posibilidad de subsanar el vicio de nulidad, sin dejar sin efecto los valores cuestionados, toda vez que el dejar sin efecto los valores cuestionados implicaría emitir un pronunciamiento de fondo. El Tribunal Fiscal no habría observado lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, ya que no estableció si contaba con los elementos suficientes para pronunciarse sobre el fondo de la controversia, o si correspondía reenviar el expediente a la administración para que se subsane el vicio de nulidad en aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General. **Del reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada realizadas en el ejercicio dos mil tres, que no fueron objeto de muestreo.** La resolución del Tribunal Fiscal debe ser declarada nula por contravenir la seguridad jurídica y la cosa decidida de los actos administrativos, pues un acto administrativo que no ha sido cuestionado y que por el transcurrir del tiempo ha obtenido la condición de cosa decidida, no puede ser modificado por ninguna autoridad judicial ni administrativa. Así, durante el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria dejó constancia de que, para analizar la deducción de la provisión de cobranza dudosa, se había seleccionado una muestra de clientes, y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta no cuestionó la muestra seleccionada por Sunat en etapa de fiscalización; empero, de forma inexplicable y arbitraria, el Tribunal Fiscal declaró nulo este reparo respecto al extremo que no fue sometido a muestreo, sin tener en cuenta que dicho aspecto tenía la calidad de cosa decidida y no podía ser modificado ni declarado nulo. El Tribunal Fiscal no advirtió que los sistemas de cobranza que utiliza Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta son uniformes (estándar), por lo que el colegiado administrativo emite dos pronunciamientos respecto al mismo reparo, debido a que declara nulo el extremo vinculado a las provisiones no sometidas a muestreo, pero confirma el reparo en el extremo que sí fue sometido a muestreo. **Del reparo por exceso de amortización en el precio pagado del intangible.** A partir de lo regulado por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 25 de su reglamento, se encuentra proscrita la deducción del gasto por amortización de intangibles, salvo que sean intangibles de duración limitada y exista un “precio pagado”. El sentido literal de la norma es permitir la deducción del “precio pagado” o “pago realizado” o “desembolso efectuado” por la adquisición del intangible de duración limitada. El Tribunal Fiscal emite un fallo contradictorio, dado que asume sin mayor sustento que por “precio pagado” debe entenderse que la adquisición del intangible fue a título oneroso, cuando ello no ha sido expresamente señalado por la norma tributaria, con lo cual vulnera el segundo párrafo de la norma VIII del título preliminar que señala que por vía de interpretación no se pueden extender disposiciones contrarias a lo dispuesto literalmente en la norma. **Reparo por modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta.** Con relación al coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre del ejercicio dos mil tres, el Tribunal Fiscal ha dispuesto que la Sunat esté a lo dispuesto en la resolución que se emita en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4831-9-2012 (que reliquidó la Resolución de Determinación N.º 012-003-0011389, emitida por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos, tomada en cuenta para modificar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo de diciembre del ejercicio dos mil tres). Precisa que la citada Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4831- 9-2012 ha sido cuestionada judicialmente mediante el Expediente N.º 15121-2017, y se

encuentra a la fecha pendiente de resolver. En dicho contexto, sostiene que resulta obligatorio interponer demanda en este extremo, para que la administración no se quede imposibilitada de ejercer su cobro en un eventual fallo judicial favorable. **1.2. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha diez de junio de dos mil veinte (fojas ciento veinte a ciento cuarenta y cinco del cuaderno de casación)¹, declaró **fundada en parte** la demanda. El Juzgado sostiene que: **Reparo por gastos por indemnización sin sustento fehaciente** - En atención a los documentos que obran en el expediente administrativo, objetivamente se encuentra acreditado que la administración tributaria modificó el fundamento de su reparo. En efecto, al momento de emitir los valores, cuestionó la operación porque no se había acreditado su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente, esto debido a que no se había acreditado documentariamente la realización de la operación de compra de papel y entrega de suministro de papel a la recurrente, mientras que al momento de emitir la resolución de Intendencia observó dicha operación al calificarla como una liberalidad. - Téngase en cuenta que, si bien el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario otorga a la administración tributaria la facultad de reexamen, ello no supone que se encuentre habilitada a modificar el fundamento de sus reparos. Por el contrario, dicha facultad se encuentra legalmente restringida, dado que la norma es expresa al señalar que los reparos solo pueden ser modificados desde un punto de vista cuantitativo, para aumentarlos o disminuirlos, y siempre que se trate de aspectos que hubiesen sido impugnados. - Debe precisarse que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, los actos de la administración tributaria serán nulos cuando prescindan de lo legalmente establecido por ley. En el presente caso, se ha corroborado que la administración en la etapa de reclamación ha prescindido del procedimiento legalmente establecido, debido a que cambió el fundamento del reparo. En este sentido, al amparo del numeral 12.1) del artículo 12 de la Ley N.º 27444, que prevé que "la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro", correspondía al Tribunal Fiscal retrotraer las actuaciones administrativas al momento en que se cometió el vicio, a efectos de que se renueven aquellas actuaciones afectadas con la invalidez. - Por lo tanto, la fórmula resolutoria utilizada por el Tribunal Fiscal en la resolución impugnada no se alinea, en estricto, con lo dispuesto por el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General, en lo referente a dejar sin efecto los valores; por ende, deben retrotraerse las actuaciones administrativas al momento en que se cometió la vulneración a la norma, a fin de que la administración tributaria renueve el acto viciado. Por todas estas razones, el Juzgado estima que corresponde amparar la demanda en este extremo. **Reparo por el impuesto general a la venta de mayo de dos mil tres, relacionado al gasto por indemnización sin sustento fehaciente** - Con relación a este reparo, debe precisarse que le resultan aplicables los fundamentos antes expuestos por tratarse de la misma materia, por lo que el pedido de nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 formulado por la demandante Sunat también declararse fundado. **Reparo por provisiones de cobranza dudosa realizadas en el ejercicio dos mil tres que no fueron objeto de muestreo** - Ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su

reglamento han establecido que Sunat puede recurrir a un análisis con base en muestras para reparar la deducción de las cuentas provisionadas. Por el contrario, los requisitos de carácter formal regulados en la vía reglamentaria evidencian que el análisis debe ser discriminado, cuenta por cuenta, con la finalidad de determinar en cada caso la existencia de dificultades financieras del deudor. - Permitir que la administración tributaria repare la deducción de un gasto con base en un análisis de muestras implicaría habilitar el uso de una presunción que no se encuentra regulada, lo que supone una flagrante vulneración del principio de legalidad previsto por el numeral 1.1 del inciso 1 del artículo IV del título preliminar de la Ley N.º 27444. - El hecho de que Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta no haya cuestionado el análisis con base en muestras que efectuó la Sunat, no es óbice para limitar el examen completo que debía realizar el Tributar Fiscal al momento de resolver el recurso de apelación interpuesto. En ese sentido, el pedido de nulidad planteado por la demandante deviene infundado en el extremo impugnado. **Reparo por gastos por exceso por amortización en el precio pagado del intangible** - De la revisión de la norma contenida en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, se observa que no define qué debe entenderse por "precio pagado". Asimismo, si nos remitimos al tratamiento previsto en la norma reglamentaria, se observa que solo se estipula que el tratamiento aplicable al precio pagado por activos intangibles de duración limitada procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes. - En consecuencia, de una lectura correcta de lo regulado por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción de la amortización de intangibles de duración limitada procederá si existe un precio (es decir, si nos encontramos frente a una operación de carácter oneroso) y este precio ha sido pagado. Esto último implica la ejecución o cumplimiento íntegro de la prestación acordada. - Así, sobre la base de ello y de lo previsto por el primer párrafo de la citada norma VIII del título preliminar del Código Tributario, se tiene que dentro de los métodos de interpretación de las normas jurídicas tributarias se encuentran el método literal, el método de la ratio legis, el método sistemático por comparación con otras normas, el método sistemático por ubicación de las normas, el método histórico, etc. En el presente caso, mediante la interpretación literal debe dejarse establecido que la condición del precio pagado se refiere a que se haya cumplido efectivamente con la obligación de pago, por lo que debe desestimarse la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal por contravenir lo expresamente regulado en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Así, la pretensión de nulidad planteada por la demandante Sunat en este extremo debe ser amparada. **Reparo por modificación al coeficiente de los pagos a cuenta** - Al respecto, corresponde precisar que, de la consulta general de expedientes del sistema informático denominado Sistema Integrado de Justicia - SIJ del Poder Judicial, se extrae que contra la citada Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04831-9-2012 se ha interpuesto demanda contencioso administrativa tramitada bajo el Expediente N.º 15121-2017-0-1801-JR-CA-20, la cual se encuentra pendiente de resolver nuevamente, en razón de que la Séptima Sala Superior Contenciosa Administrativa ha declarado nula la primigenia sentencia apelada. - Asimismo, debe tenerse presente que, si bien es cierto la demandante Sunat se halla legitimada excepcionalmente por el cuarto párrafo del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario para cuestionar judicialmente el sustento fáctico y legal que se desprende de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04831-9-2012;

sin embargo, lo dispuesto por el tribunal administrativo en esta resolución tiene plena vigencia y ejecutividad conforme a lo previsto en el artículo 9° del Texto Único Ordenado la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, en razón de que a la fecha no ha sido declarada nula por autoridad administrativa o jurisdiccional. Es decir, la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 04831-9-2012 conserva sus efectos legales conforme a lo previsto por el tercer párrafo del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que prevé: "La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria", no obstante estar judicializados. - En tal sentido, de las condiciones que anteceden, resulta pertinente señalar que el ejercicio de su derecho de impugnación en las diferentes instancias judiciales, no enerva ni condiciona las consecuencias jurídicas de la emisión del acto administrativo emitido por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N.° 04831-9-2012; en consecuencia, la reliquidación ordenada a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 10820-4-2018 materia de los presentes autos se encuentra arreglada a ley, por lo que el pedido de nulidad debe ser declarado infundado en este extremo. **1.5. Sentencia de vista.** Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el treinta de diciembre de dos mil veinte (fojas doscientos a doscientos veintiséis del cuaderno de casación²), **1) Confirmó** en parte la resolución número doce, que contiene la sentencia apelada de fecha diez de junio de dos mil veinte, en el extremo que declara **fundada en parte** la demanda respecto del reparo por gastos por indemnización sin sustento fehaciente y por el crédito fiscal del impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres relacionado al gasto por indemnización sin sustento fehaciente; en consecuencia, declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 10820-4-2018, de fecha veintiocho de diciembre de dos mil dieciocho, que resolvió declarar nula la Resolución de Intendencia N.° 0150140008552, de fecha treinta y uno de julio de dos mil nueve, en el extremo vinculado a los mencionados reparos y por ende dispuso el reenvío a la Sunat a efectos de que proceda a expedir nueva resolución, conforme a lo dispuesto en la sentencia de vista. **2) Revocó en parte** la sentencia apelada, de fecha diez de junio de dos mil veinte, en el extremo de la demanda respecto de los siguientes reparos: **i)** por provisiones de cobranza dudosa que no fueron objeto de muestreo por parte de la administración tributaria, aspecto que, reformando la sentencia, declaró fundado; **ii)** por exceso por amortización en el precio pagado del intangible sin sustento, que reformando la sentencia, declaró infundado; y **iii)** por modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres, extremo que, reformando la sentencia, declaró improcedente. La Sala Superior argumenta lo siguiente: **Reparo por gastos por indemnización sin sustento fehaciente y al crédito fiscal referido al impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres derivado de la citada indemnización** - De lo expuesto en los considerandos precedentes, se infiere que la administración tributaria, al modificar el fundamento del reparo en la etapa de reclamación, lo hizo prescindiendo del procedimiento establecido, al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, razón por la cual el Tribunal Fiscal consideró nula la resolución de Intendencia; sin embargo, dejó sin efecto el citado valor por el reparo bajo análisis. Es de advertir que, si bien la argumentación esgrimida en la resolución del Tribunal Fiscal cuestionada evidenció los vicios incurridos por la administración al modificar los

fundamentos del reparo, debió declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0013653 por tal extremo, a fin de que sea la propia administración tributaria la que corrija y proceda a emitir nuevo pronunciamiento con arreglo a ley. Por tanto, al haber el Juez de instancia declarado fundada la demanda, obró conforme a derecho, por lo que se debe confirmar este extremo de la misma. - Con referencia al crédito fiscal sin sustento fehaciente correspondiente al impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres, derivado de la indemnización referida en los considerandos precedentes, de los anexos 3 y 3.7 de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0013658 (insertos de fojas veintitrés mil novecientos ochenta y tres a veintitrés mil novecientos ochenta y siete, y veinticuatro mil nueve del expediente administrativo), se advierte que la empresa habría deducido indebidamente como crédito fiscal del impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres, los gastos por indemnización por incumplimiento del contrato celebrado con Distribuidora Navarrete Sociedad Anónima, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; asimismo, de los Resultados a los Requerimientos N.º 0122070001006 y N.º 0122070001502, cabe indicar que el presente reparo se sustenta sobre los mismos hechos que fundamentaron el analizado por gastos por indemnización sin sustento fehaciente, ya analizado. Por ende, el colegiado superior emite similar pronunciamiento atendiendo a la vinculación existente y a mérito de que lo decidido determinará su procedencia, situación que alcanza a las multas vinculadas, por lo cual merece igual pronunciamiento. **Gastos por provisión de cobranza dudosa realizadas en el ejercicio dos mil tres que no fueron objeto de muestreo** - Basado en un pensamiento lógico - crítico, los sistemas de gestión de cobro utilizados para hacerse del pago de la deuda de sus clientes morosos no escapan de las formas enumeradas por la propia contribuyente, ya sea que se seleccione una muestra o toda la población de clientes, dado que tendrán el mismo efecto, por lo que la procedencia del presente reparo radica en aceptar o no finalmente si el sistema de gestión de cobranzas utilizado por la empresa codemandada es el adecuado para ser efectivo el cobro, a efectos de determinar si de la documentación sustentatoria respectiva se pueda evidenciar la acción de intimar al pago, al amparo del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. - Ahora bien, del resultado obtenido por el análisis efectuado a las muestras consideradas por la administración tributaria, el Tribunal Fiscal advirtió que ciertos sistemas no serían efectivos en sí para acreditar la gestión de cobro, como es el caso de la "suspensión parcial y total (corte y reconexión) del servicio". Asimismo, en cuanto a las otras gestiones de cobranza, a excepción de la notificación de deuda que dio mérito al levantamiento del reparo en parte, las pruebas presentadas por la recurrente no sustentarían las acciones de cobranza y, por ende, no se permitiría la deducción de las deudas provisionadas como cuentas de cobranza dudosa en el ejercicio dos mil tres. - Vemos que la administración tributaria tomó una muestra de la población de clientes morosos con el objetivo de conocer y verificar los procedimientos utilizados (gestiones de cobranza) utilizados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta por hacerse del pago de sus acreencias, para luego ser uniformizados con el resto de la población. Por tanto, atendiendo a que los procedimientos utilizados por la contribuyente han sido los mismos durante todo el periodo en que se ha efectuado la providencia, no resulta factible establecer que su aplicación al resto de clientes morosos que no formaron parte de la muestra pueda modificarse. **Gastos por exceso por amortización en el**

precio pagado por intangible - Es de mencionar que, si bien la administración tributaria consideró que “precio pagado” debe entenderse de manera literal como efectivamente desembolsado bajo la aplicación del principio de lo percibido, también es importante considerar que a pesar que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de la renta gravada o en el mantenimiento de su fuente, no podría aun deducirse como gasto o amortizarse, en razón de que no haya sido pagado previamente –entiéndase cancelado– por el enajenante, ocasionando un conflicto con el principio de causalidad dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- De esta manera, bajo el razonamiento propuesto por la administración, incluso si un gasto cumple con los criterios observados para la deducción del gasto de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, para el presente caso, este no podría aún ser deducido en el ejercicio o amortizado porque no se procedió con la cancelación total del costo del intangible, lo que acarrearía una contradicción con los aludidos criterios. - Por tanto, el “precio pagado” conforme a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su reglamento, no debe entenderse como una exigencia de que el total del valor de compra se encuentre pagado –entiéndase cancelado– a fin de poder efectuar la deducción correspondiente, sino que la estipulación de compra se dé bajo una “obligación al pago” con independencia de cuándo este sea cancelado. Por tanto, procede revocar este extremo de la apelada.

Modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres - De conformidad con el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se estableció que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a alguno de los sistemas ahí establecidos. El aplicado en el presente caso consistió en fijar la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado con base en el impuesto calculado y los ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. - El Tribunal Fiscal advierte que el sustento de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0013666 a N.º 012-003-0013677, esto es, la Resolución de Intendencia N.º 0150140006692 y la Resolución de Determinación N.º 012-003-0011389 han sido materia de reliquidaciones y cumplimientos por parte de dicho colegiado, lo que implicó modificaciones en los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres. De esta manera, dispuso que la administración deba estar sujeta a lo señalado o que resulte en forma definitiva al respecto en la vía administrativa, a fin de establecer la correcta determinación de los mencionados pagos a cuenta, por lo que revocó la apelada en este extremo para que se disponga de acuerdo a lo señalado en la citada resolución del Tribunal Fiscal. - Frente a ello, la demandante interpuso como petitorio de su demanda, que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, de fecha veintiocho de diciembre de dos mil dieciocho en el extremo que revoca, entre otros, el reparo relacionado a la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres. - En ese

contexto, se advierte que lo resuelto por el Tribunal Fiscal no constituye un pronunciamiento definitivo con relación a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres, ya que, revocando la Resolución de Intendencia N.º 0150140008552, ordena a la administración tributaria que esté a lo señalado o que resulte en forma definitiva en la vía administrativa, a efectos de establecer la correcta determinación de los mencionados pagos a cuenta. En consecuencia, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820- 4-2018 por el extremo de la modificación de los coeficientes de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres no causa estado, por lo que no puede ser revisada en sede judicial mediante el proceso contencioso administrativo, conforme a lo establecido en el artículo 148 de la Carta Magna. En ello se manifiesta la falta de interés para obrar por parte de la demandante. Así, deviene improcedente la demanda en el extremo apelado, en mérito a lo previsto en el numeral 2 del artículo 427 del Código Procesal Civil, conforme la sentencia de primera instancia se ha pronunciado, extremo que se confirma. **Segundo.- Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisa si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto, ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, así como la falta de congruencia de lo decidido con las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5** De otro lado, atendiendo que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de

casación por causales de infracción normativa procesal y material, 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 declarase 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, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito, y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

Tercero.- Sobre el recurso de casación interpuesto por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta Se procederán a analizar las causales declaradas procedentes, vinculadas con los siguientes reparos: por gastos por indemnización sin sustento fehaciente, y al crédito fiscal referido al impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres derivado de la citada indemnización: **Infracción normativa por inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú**

3.1. En cuanto al **derecho al debido proceso**, este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos de los principales aspectos del mismo son el debido proceso sustantivo –que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales–, y el debido proceso adjetivo o formal –que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales–. Es decir que, en el ámbito sustantivo, se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Este derecho se manifiesta, entre otros, en el derecho de defensa, el derecho a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros. **3.2.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**,

Zavaleta Rodríguez⁵ precisa que: *Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...].* **3.3.** Con relación a este asunto (sobre motivación de las resoluciones judiciales), el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [E]

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 ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.4.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales, siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50⁶ (inciso 6), 122⁷ (incisos 3 y 4) del Código Procesal Civil y el artículo 12⁸ del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores señalan en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia –esto último en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil–. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 229 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. **3.5.** Como se observa de los argumentos que justifican la causal que nos ocupa, la empresa codemandada sostiene que la sentencia de visa no expresa una explicación real del criterio usado por la Sala Superior para descartar sin fundamentación alguna el glosario de fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal y establecido en la reunión de Sala Plena N.º 2010-06 y sus modificatorias. Asimismo, considera que el Tribunal Fiscal es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones de dicho tribunal, así como la unificación de criterios de sus Salas. Además, la empresa recurrente propone que no habría explicado la contradicción que existe entre el glosario y el artículo 150 del Código Tributario, y que solo se limitaría a mencionar lo que establece el inciso 2 del artículo 109 del citado código. Al respecto, es necesario describir lo que aparece en el sexto considerando de la sentencia recurrida. Así, tenemos: Sexto.- Ahora bien, se advierte que el Tribunal Fiscal al emitir la resolución materia de nulidad respecto del extremo citado, lo hizo en función al “Glosario de

Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal" establecido en la Reunión de Sala Plena N.º 2010-06 y modificatorias, que señala en el acápite 69 que "Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación", se debe declarar "Nula la apelada y dejar sin efecto el valor", en aplicación del artículo 150 del Código Tributario. Al respecto, el inciso 1) del Artículo 10º de la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, establece: "Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, la contravención a la Constitución, a las Leyes o las normas reglamentarias. En esta línea de pensamiento, el numeral 2) del artículo 109 del Código Tributario, establece que los actos de la administración son nulos: "Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a ley o norma con rango inferior"; por tanto, el llamado Glosario de Fallos que se pretende imponer, no puede transgredir las disposiciones establecidas en el ordenamiento jurídico, conforme se desprende de las normas glosadas. **3.6.** Entonces, si bien el Tribunal Fiscal, a través de su Sala Plena, puede emitir pronunciamientos con la finalidad del unificar criterios de los casos que lleguen ante esa instancia administrativa, como lo ocurrido con el "Glosario de fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal", aprobado en la Reunión de Sala Plena N.º 2010-06; sin embargo, debe tenerse en cuenta lo previsto en el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, el mismo que prescribe: *Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.* [Énfasis agregado] **3.7.** Estando a ello, como se verifica del sétimo considerando de la sentencia de vista cuestionada, el colegiado de mérito estableció que: *[E]l Tribunal Fiscal consideró nula la resolución de intendencia; sin embargo, dejó sin efecto el citado valor por el reparo bajo análisis. Siendo de advertir que, si bien la argumentación esgrimida en la RTF cuestionada evidenció los vicios incurridos por la Administración al modificar los fundamentos del reparo, debió, declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0013653 por el extremo del mismo, a fin que sea la propia Administración Tributaria que lo corrija y proceda a emitir nuevo pronunciamiento con arreglo a Ley.* Por consiguiente, de lo señalado por la Sala Superior, se evidencia que se ha cumplido con justificar las razones por las cuales no era de aplicación el referido Glosario, y que, como ya se ha descrito en el párrafo precedente, lo decidido en la resolución recurrida se enmarca en lo que regula la última parte del artículo 150 del Código Tributario. Incluso, en el segundo párrafo del séptimo considerando, se ha señalado que en aplicación del inciso 2 del artículo 109 del código en comento, correspondía al Tribunal Fiscal declarar nulo el valor por el reparo cuestionado, lo cual suponía retrotraer dicho procedimiento a la fase respectiva a fin de que se renueven aquellas actuaciones afectas de invalidez y se emita un nuevo valor, de corresponder. Se agrega que a los contribuyentes en un proceso de fiscalización les asiste el respeto de sus derechos fundamentales, como el debido procedimiento, interdicción de la arbitrariedad y plazo razonable. **3.8.** De lo expuesto, se puede concluir que en la sentencia de vista materia del presente recurso se ha cumplido con fundamentar en forma adecuada, con el marco normativo correspondiente, las razones por las cuales en el caso de autos no resultaba de

aplicación el “Glosario de fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal”, aprobado en la Reunión de Sala Plena N.º 2010-06; por lo que se puede establecer que la resolución recurrida ha respetado los principios del debido proceso y motivación en este extremo, razón por la cual la causal materia de análisis debe declararse **infundada. Infracción normativa por aplicación errónea del artículo 150 del Código Tributario 3.9.** Acerca de la **aplicación indebida** –o aplicación errónea–, la doctrina señala que: *hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma.*¹⁰ Asumiendo similar posición, Carlos Calderón y Rosario Alfaro refieren que: “Existirá aplicación indebida [...] cuando se aplica una norma legal de manera errónea a determinado caso. Hay aquí una norma (la defectuosa) aplicada y una norma (la correcta) que se ha dejado de aplicar”¹¹. Asimismo, Jorge Carrión Lugo precisa que esta infracción se puede presentar no solo en el supuesto antes descrito, sino además en otros, a saber: *a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir, se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. [...] b) Cuando se aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera, [...] d) [...] cabe la causal consistente en la aplicación indebida del principio relativo a la jerarquía de las normas [...] e) Finalmente, [...] se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto.*¹²

3.10. Antes de iniciar con el análisis de la causal propuesta, es pertinente describir el trámite administrativo considerado por la instancia de mérito respecto del reparo que nos ocupa, el cual sirvió de base para la decisión adoptada en este extremo. Así, es de apreciar del contenido del numeral 10 del Anexo 2.1 de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0013653 (fojas veinticuatro mil ochocientos uno a veinticuatro mil ochocientos cinco y veinticuatro mil ochocientos noventa del expediente administrativo), que la administración procedió a reparar a Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta los gastos incurridos por indemnización sin sustento fehaciente, al deducir el concepto de “reversión de provisión de la empresa Navarrete pagado en el dos mil tres”, sin la debida acreditación de la relación causal de esta operación con la generación de renta gravada. Tal decisión encuentra fundamento para la administración al advertir que, en virtud de la transacción extrajudicial celebrada entre Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta y Distribuidora Navarrete Sociedad Anónima, no se acreditó con la documentación presentada la realización de la transferencia de bienes y el carácter económico de la operación, esto es, la operación de compra y entrega de suministro de papel, ni los pagos realizados como contraprestación pactada. Se señala como base legal y sustento, el primer párrafo del artículo 37 del Decreto Legislativo N.º 774²¹³, así como los Anexos 3 y 3.1 del Resultado del Requerimiento N.º 0122070001006 y el Anexo 1 (punto 6) del Resultado del Requerimiento N.º 0122070001502. Efectuado el recurso de reclamación de fecha ocho de enero de dos mil ocho (fojas veinticuatro mil trescientos noventa y uno a veinticuatro mil quinientos cincuenta y uno del expediente administrativo), la administración tributaria, mediante

Resolución de Intendencia N.º 0150140008552 (fojas veinticinco mil seiscientos sesenta y tres a veinticinco mil seiscientos sesenta y seis del acompañado), concluyó que al no haberse ejecutado en su totalidad el contrato de suministro celebrado entre las partes y al haberse producido un rompimiento o renuncia a la relación contractual por parte de la recurrente, el pago que efectuó a Distribuidora Navarrete Sociedad Anónima calificaría como un acto de liberalidad, de acuerdo al inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y, como tal, no sería deducible para determinar la renta imponible de tercera categoría. Ante la apelación presentada por la empresa codemandada, el Tribunal Fiscal advirtió por este extremo que: la Administración modificó el fundamento del anotado reparo, indicando que dado que el contrato de suministro celebrado entre las partes no se había ejecutado en su totalidad, y habiéndose producido un rompimiento o renuncia a la relación contractual por parte de la recurrente, quien no demandó o solicitó el cumplimiento de la obligación de suministro de papel a que tenía derecho, el pago efectuado por aquella a Distribuidora Navarrete S.A. calificaría como un acto de liberalidad al amparo del inciso d) del artículo 44 de la Ley del impuesto a la Renta, precediéndose a mantener el reparo. Y decidió, a razón de los argumentos vertidos en la resolución de Intendencia apelada y sobre la base de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N.º 981, en el artículo 127 del mencionado código, en el “Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal”, y en el artículo 150 del Código Tributario, declarar la nulidad de la resolución apelada en ese extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N.º 012-003-0013653 por el presente reparo. **3.11.** En cuanto a la causal que nos ocupa, se advierte que la parte recurrente tiene como argumentos el hecho de que, de forma concordante y complementaria al artículo 150 del Código Tributario, en el acápite 69 del Acta de Sala Plena N.º 2017-05, que modificó el “Glosario de fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal”, se establece que cuando la administración, en virtud de su facultad de reexamen, modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, la resolución apelada es nula y debe dejarse sin efecto el valor, en aplicación del artículo 150 del Código Tributario. **3.12.** Al respecto, el mencionado artículo 150 antes señalado, en la parte final del último párrafo, establece: “[...] Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, **se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad**” [Énfasis agregado]. **3.13.** Por su parte, debe indicarse que el artículo 51 de la Constitución Política del Perú consagra el principio de jerarquía normativa y supremacía normativa de la Constitución, disponiendo que “la Constitución prevalece sobre toda norma legal y la ley sobre las normas de inferior jerarquía, **y así sucesivamente** [...]” (énfasis agregado). Este artículo protege el rango de ley, lo que implica que en este caso debe preferirse el Texto Único Ordenado del Código Tributario sobre el mencionado “Glosario de fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal”. **3.14.** Por lo tanto, el razonamiento utilizado por la Sala Superior, al sustentar su decisión en el análisis del glosario de fallos, los artículos 109 (numeral 2) y 150 del Código Tributario, el inciso 1 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley de Procedimiento Administrativo General, y determinar que el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad de la resolución de determinación por el reparo cuestionado, a fin de que la administración tributaria corrija el vicio incurrido y

luego emita un nuevo pronunciamiento, es un examen que se enmarca dentro del principio de jerarquía normativa y el respeto del principio del debido procedimiento administrativo. Es por ello que de ninguna manera se advierte una aplicación errónea del artículo 150 ya señalado y la infracción normativa propuesta debe declararse **infundada**. **Cuarto.- Sobre el recurso de casación interpuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas** Se procederá a analizar la causal declarada procedente, vinculada con los siguientes reparos: “por gastos por indemnización sin sustento fehaciente, al crédito fiscal referido al impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres derivado de la citada indemnización” y “gastos por provisión de cobranza dudosa realizadas en el ejercicio dos mil tres que no fueron objeto de muestreo”. **Infracción normativa por contravención del inciso 6 del artículo 50 y del inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil, y del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado 4.1.** Como se desprende de los argumentos que justifican la infracción normativa propuesta, la misma se encuentra dirigida a cuestionar el repara “por gastos por indemnización sin sustento fehaciente, y, al crédito fiscal referido al impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres derivado de la citada indemnización”, indicando que la Sala Superior no ha revisado el fondo de lo que es materia de discrepancia, sino que únicamente se sustenta en la aplicación del artículo 109 del Código Tributario, y que el sustento que aparece en la sentencia de vista, en ese extremo cuestionado, resulta muy débil, sobre todo si se tiene en cuenta la existencia de un glosario de jurisprudencia respecto de casos similares. **4.2.** Atendiendo a las normas descritas en los puntos 3.1 a 3.4, y del análisis de los considerandos sexto y séptimo de la sentencia de vista recurrida, se observa que la instancia de mérito, tras describir el trámite administrativo respecto de los reparos que nos ocupan, procedió a indicar lo que contiene el acápite 69 del glosario de fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal, citó el artículo 150 del Código Tributario, el inciso 1 del artículo 10 de la Ley N.º 27444 y el numeral 2 del artículo 109 del mismo Código. Entonces, se observa que la conclusión a que arriba el colegiado superior surgió de considerar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 10820-4-2018, materia del presente proceso, estableciendo claramente que: *[...] si bien la argumentación esgrimida en la RTF cuestionada evidenció los vicios incurridos por la Administración al modificar los fundamentos del repara, debió, declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0013653 por el extremo del mismo, a fin que sea la propia Administración Tributaria que lo corrija y proceda a emitir nuevo pronunciamiento con arreglo a Ley*. **4.3.** Por lo tanto, se puede concluir que el razonamiento que aparece en la sentencia de vista, relacionado con los reparos que nos ocupan, surgió de un análisis conjunto del citado glosario, las normas antes señaladas y del contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, por lo que resulta erróneo considerar que la decisión adoptada por el colegiado de mérito se basó únicamente en lo que contiene el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, motivo por el cual la infracción normativa de carácter procesal debe declararse **infundada**. **4.4.** Por otro lado, se evidencia de la infracción normativa propuesta por el Ministerio de Economía y Finanzas, que aquella también cuestiona la sentencia de vista cuando se pronuncia respecto del repara “gastos por provisión de cobranza dudosa realizadas en el ejercicio dos mil tres que no fueron objeto de muestreo”. Sostiene que se ha omitido pronunciamiento respecto del mencionado repara e indica que en ningún extremo se analizó el hecho de que, para la deducción

del impuesto a la renta, se debía efectuar un cotejo con la documentación. Tampoco habría pronunciamiento sobre la verificación de aquellas provisiones por cobranza dudosa que fueron reparadas en el ejercicio anterior y cuyo recupero se efectuó en el ejercicio dos mil tres. **4.5.** Entonces, de lo que aparece en autos, se tiene que el Juzgado de origen, referente al reparo por provisión de cobranza dudosa, ha declarado infundada la demanda de la Sunat respecto de la pretensión de declaración de nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 en este extremo, refiriendo básicamente que no se puede generalizar el análisis del reparo con base en ciento diecinueve muestras, pues no resulta razonable que se presuma que el resto de cuentas no ha cumplido con dicho requisito. Asimismo, se observa que la Sala Superior, sobre el mismo reparo, revoca la sentencia de primera instancia –que declaró infundada la demanda– y, reformándola, declara improcedente dicho extremo; ello, bajo la premisa de que los procedimientos utilizados por la contribuyente han sido los mismos durante todo el periodo en que se ha efectuado la providencia, y no resulta factible establecer que su aplicación al resto de clientes morosos que no formaron parte de la muestra pueda modificarse. **4.6.** Por consiguiente, de lo expuesto precedentemente, se puede establecer que la decisión adoptada por la Sala Superior, al revocar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, y reformándola declarar improcedente la misma, en cuanto al reparo de provisión de cobranza dudosa, es un pronunciamiento que no afecta el fallo emitido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, materia del presente proceso, debido a que se está desestimando la demanda interpuesta por la Sunat en este extremo analizado. Por tal motivo, este extremo de la infracción normativa de carácter procesal también debe declararse **infundada. Infracción normativa por aplicación indebida del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario** **4.7.** Acerca de la causal materia de análisis, se tiene que “existirá aplicación indebida [...] cuando se aplica una norma legal de manera errónea a determinado caso. Hay aquí una norma (la defectuosa) aplicada y una norma (la correcta) que se ha dejado de aplicar”¹⁴. **4.8.** Como se aprecia del recurso de casación del Ministerio de Economía y Finanzas, esta entidad justifica la infracción normativa propuesta, sosteniendo que, para que un acto sea nulo, debe ser dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido. El Tribunal Fiscal evidenció los vicios en que incurrió la administración al modificar los fundamentos del reparo, no ha sido dictada prescindiendo totalmente del procedimiento legal, por cuanto las modificaciones de los reparos no es un procedimiento tributario. Señala que el reparo de la administración tributaria no tiene sustento legal, debido a que en el caso de autos la Sunat no ha aplicado correctamente una norma tributaria, con lo cual ha vulnerado el derecho del contribuyente. **4.9.** Al respecto, corresponde señalar que el Texto Único Ordenado del Código Tributario establece la nulidad y anulabilidad de los actos en que podría incurrir la administración tributaria: *Artículo 109. Nulidad y anulabilidad de los actos Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes: 1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código; 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior; 3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y, 4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación*

automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. [Énfasis agregado]

4.10. Conforme establece la norma citada, se declararán nulos los actos en los que la administración tributaria dicte resoluciones prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido. Asimismo, el artículo 10 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General regula las causales de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos en los casos donde exista: *1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. 2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14. 3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.* **4.11.**

También se debe tener presente el artículo 12¹⁵ de la ley en referencia, el cual señala los efectos de una declaratoria de nulidad administrativa (declarativo y retroactivo).

Asimismo, el artículo 13¹⁶ establece que la nulidad de un acto implica la de los sucesivos actos en el procedimiento, cuando estén vinculados a aquel. De lo expuesto, corresponde inferir que la finalidad de una nulidad es pretender que el acto administrativo impugnado no existió, por lo que se deben retrotraer todos los efectos jurídicos que dicho acto haya afectado. **4.12.** El Tribunal Constitucional, en la sentencia emitida en el Expediente N.º 01127-2013-PHD/TC, ha resaltado la diferencia entre nulidad y revocatoria: [...] *La revocatoria está referida a un error en el razonamiento lógico jurídico –error in iudicando o error en el juzgar–, correspondiéndole al superior la corrección de dicho razonamiento que se reputa como errado. [...] El instituto de la nulidad en cambio suele definirse como la sanción de invalidación que la ley impone a determinado acto procesal viciado, privándolo de sus efectos jurídicos por haberse apartado de los requisitos o formas que la ley señala para la eficacia del acto [...].* **4.13.** En conclusión, corresponde definir que la nulidad debe ser entendida como falta de aplicación o aplicación errónea de la norma procesal, y en consecuencia genera la invalidez de los efectos del acto procesal o procedimental; mientras que la revocación significa pérdida de eficacia del acto o del proceso y, en consecuencia, exige su sustitución por otro. **4.14.** Ahora bien, resulta importante considerar lo que aparece en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, pues de aquella resolución administrativa se verificaron irregularidades contenidas en las resoluciones de determinación: [...] la Administración modificó el fundamento del anotado reparo, indicando que dado que el contrato de suministro celebrado entre las partes no se había ejecutado en su totalidad, y habiéndose producido un rompimiento o renuncia a la relación contractual por parte de la recurrente, quien no demandó o solicitó el cumplimiento de la obligación de suministro de papel a que tenía derecho, el pago efectuado por aquella a Distribuidora Navarrete S.A. calificaría como un acto de liberalidad al amparo del inciso d) del artículo 44 de la Ley del impuesto a la Renta, precediéndose a mantener el reparo. [...] **4.15.** Por ende, corresponde la aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, toda vez

que, cuando la administración tributaria no adoptó la formalidad establecida por ley

para emitir la resolución de determinación, este acto administrativo debió declararse nulo y reponer el trámite administrativo. Es por ello que, al emitirse la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, existe contradicción entre lo expuesto y el fallo dado, que, por lo demás, como ya se ha señalado, el glosario de términos tantas veces mencionado no resulta aplicable por aplicación del principio de jerarquía de las normas, debido a que no resulta lógico que se reconozca que la Sunat no cumplió con el procedimiento y, pese a ello, se deje sin efecto el valor, sin darle la opción a la administración tributaria de que respete el procedimiento administrativo. **4.16.** Cabe señalar que el artículo 112¹⁷ del Código Tributario hace referencia a cuatro tipos de procedimientos tributarios, entre ellos el procedimiento de fiscalización. En ese sentido, atendiendo a que la norma tributaria faculta a la administración tributaria a ejercer actos administrativos, dentro de los cuales se encuentra el de fiscalizar, aquella etapa concluye con la emisión de la respectiva resolución de determinación, en donde consta el reparo cuestionado por la empresa contribuyente; respecto a él, de no encontrarse conforme el administrado, se puede presentar un recurso de reclamación, que origina la respectiva resolución de Intendencia. De esa manera, el segundo párrafo del artículo 127 del código en comento prescribe que: "Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos". Por ende, resulta errado lo expuesto por el recurrente Ministerio de Economía y Finanzas cuando señala que las modificaciones de los reparos no es un procedimiento tributario, pues las modificaciones efectuadas por la administración tributaria constan en su propia resolución, por lo que la emisión de aquel acto administrativo va en contra de lo prescrito en el artículo 127 ya señalado. Por este motivo, el Tribunal Fiscal debió ordenar a la Sunat que corrija aquel error emitiendo nuevamente un pronunciamiento respecto de lo cuestionado en el procedimiento tributario. En ese sentido y por las consideraciones expuestas, la infracción normativa planteada por el Ministerio de Economía y Finanzas debe declararse **infundada**. **Quinto.- Sobre el recurso de casación de la Sunat** Se procederá a analizar las causales declaradas procedentes, vinculadas con los siguientes reparos: "gastos por exceso por amortización en el precio pagado por intangible" y "modificación al coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres". **Infracción normativa por vulneración del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del artículo VII del título preliminar y del artículo 50 (numeral 6) del Código Procesal Civil 5.1.** En cuanto al reparo por modificación al coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres, la Sunat sostiene que tanto el Tribunal Fiscal como Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta no han invocado como causal de improcedencia de la demanda, en este extremo, la falta de agotamiento de la vía administrativa, lo que demuestra que la resolución del Tribunal Fiscal cuestionada en este proceso contiene un pronunciamiento concluyente y determinante, y como tal podía ser cuestionada a través de una demanda contenciosa administrativa. La Sala Superior, extralimitándose de sus facultades, no se pronunció por los agravios del recurso de apelación planteado por la Sunat, y, por el contrario, resolvió sobre un aspecto que no fue cuestionado. También se argumenta que por el solo hecho de que el Tribunal Fiscal revocó la resolución apelada y dispuso que la administración emita nuevo pronunciamiento estando a lo que se resuelva en el

cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4831-9-2012, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 –cuestionada en este proceso– no contiene un pronunciamiento de fondo y como tal no ha causado estado. **5.2.** De lo señalado y considerando las normas descritas en los puntos 3.1 a 3.4, las mismas que se vinculan con una afectación de los principios del debido proceso y motivación, se advierte del décimo sexto considerando de la sentencia recurrida que la Sala Superior, antes de emitir pronunciamiento respecto del reparo que nos ocupa, procedió a describir los antecedentes que originaron la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018 en el extremo que ahora nos ocupa, y concluyó en el décimo séptimo considerando que: En ese contexto, se advierte que lo resuelto por el Tribunal Fiscal no constituye un pronunciamiento definitivo en relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, ya que revocando la Resolución de Intendencia N.º 0150140008552 ordena a la Administración Tributaria que deba estar a lo señalado o que resulte en forma definitiva en la vía administrativa, a efectos de establecer la correcta determinación de los mencionados pagos a cuenta. En consecuencia, la RTF N.º 10820-4-2018 por el extremo de la modificación de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003 no causa estado, no pudiendo ser revisada en sede judicial mediante el proceso contencioso administrativo, conforme a lo establecido en el artículo 148 de la Carta Magna, evidenciándose una manifiesta falta de interés para obrar por parte de la demandante, deviniendo en improcedente la demanda en el extremo apelado, en mérito a lo previsto en el numeral 2 del artículo 427 del Código Procesal Civil, conforme la sentencia se ha pronunciado, correspondiendo confirmar este extremo de la apelada. **5.3.** Ahora bien, debe indicarse que el artículo 157 del Código Tributario señala que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo, el cual se registrará por las normas contenidas en el referido código y, supletoriamente, por la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. A su vez, el numeral 218.2 del artículo 218 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General establece qué actos administrativos agotan la vía administrativa, como “El acto respecto del cual no proceda legalmente impugnación ante una autoridad u órgano jerárquicamente superior en la vía administrativa [...]”. Entonces, como se desprende de lo expuesto por la Sala Superior, si bien es cierto que la sentencia de vista hace referencia al artículo 157 antes indicado, sin embargo, no ha analizado correctamente el contenido del mismo, pues claramente dicha norma establece que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, por lo que, en concordancia con las leyes ya mencionadas, el pronunciamiento de la administración sí podía ser materia de cuestionamiento en sede judicial. De esa manera, se evidencia que la resolución recurrida, en este extremo, ha sido expedida con manifiesta violación del principio de motivación al no analizar apropiadamente las normas antes indicadas. **5.4.** Por otro lado, se advierte, de lo actuado en autos, que la entidad demandante ha mencionado que el reparo que nos ocupa se encuentra contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, y se vincula con el impuesto a la renta del ejercicio dos mil tres. Aquello tiene su antecedente en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4831-9-2012, la cual es materia de un proceso contencioso administrativo que se encontraría en trámite en el Expediente N.º 15121-2017-o-1801-JR-CA-20; pero, más allá de que aquel proceso judicial haya sido citado

en forma errónea, con fecha dieciocho de noviembre del dos mil veinte¹⁸, la Sunat puso en conocimiento de la Sala de mérito que el veintiuno de junio de dos mil diecisiete se emitió la Casación N.º 326-2016 Lima, donde obtuvo pronunciamiento favorable respecto de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4831-9-2012, que discutió el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos, lo que evidentemente tiene vinculación con el caso concreto. **5.5.** Por lo tanto, se desprende que al momento de dictarse la sentencia de vista en el extremo del reparo “modificación al coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres”, la misma se ha dado con manifiesta afectación de los principios del debido proceso y motivación, ello, como consecuencia de no haber analizado lo expuesto en el escrito presentado por la Sunat y lo resuelto en la aludida casación, que, como se ha indicado, tiene incidencia directa en el presente reparo. En consecuencia, el colegiado de mérito debe emitir un nuevo pronunciamiento considerando lo expuesto precedentemente, motivo por el cual la infracción normativa de carácter procesal planteada por la Sunat debe declararse **fundada**. **5.6.** Al respecto, como se advierte del recurso de casación, la Sunat, sobre el reparo ya citado, también ha plantado como causal: “Infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 197.1 y 228.1 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por el Decreto Supremo N.º 0006-2017-JUS, del artículo 157 del Código Tributario, y del artículo 148 de la Constitución Política del Estado”. Sin embargo, al haberse amparado una causal de carácter procesal, **carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de las nomas antes indicadas. Infracción normativa por interpretación errónea del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** **5.7.** Partimos señalando que, con relación a la infracción normativa por interpretación errónea, la doctrina ha señalado: *Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances*¹⁹. Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia, si bien es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso es objeto de una interpretación errada, al otorgarle el juzgador un sentido y alcance que no tiene. **5.8.** Como se aprecia de los argumentos que aparecen en el recurso de casación de la Sunat, relacionados con el reparo “gastos por exceso por amortización en el precio pagado por intangible”, aquella entidad señala que la interpretación correcta del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso a) del artículo 25 de su reglamento, nos conduce a establecer que no es posible aceptar la deducción del intangible con el solo hecho de acreditar que la operación fue a título oneroso y que existe una obligación de pago. La Sala Superior está haciendo una interpretación sistemática; sin embargo, incluso dicha interpretación es errónea, en concepto de la Sunat, puesto que está dejando de lado un requisito adicional e indispensable al devengo, para que de forma excepcional se acepte la deducción del intangible. Tal como está redactado el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, la condición para la deducción de los intangibles de duración limitada es el previo pago del precio; por tanto, además del devengo, el deudor está en la obligación de acreditar

el pago, teniendo en cuenta que es una deducción excepcional. **5.9.** Estando a ello, resulta necesario describir lo que contienen las normas materia de la presente causal. Así, tenemos: Artículo 44. No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: [...] g) *La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La Sunat previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.* [Énfasis agregado] **Artículo 25. Gastos no deducibles** a) *Para la aplicación del inciso g) del Artículo 44 de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1. El tratamiento previsto por el inciso g) del Artículo 44 de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del Artículo 37 de la Ley. Asimismo, no debe dejarse de lado lo que prescribe el numeral 3 del literal a) del artículo 25 de la norma antes señalada: 3. En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la Sunat y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.* [Énfasis agregado] **5.10.** La norma VIII²⁰ del título preliminar del Código Tributario, sobre la interpretación de las disposiciones tributarias, refiere lo siguiente: **a)** Para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. **b)** Mediante la interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. **5.11.** En nuestro ordenamiento, no existe una referencia expresa sobre lo que debemos asumir por interpretación ni acerca de los métodos de interpretación que deben ser utilizados en el proceso interpretativo. Se suele mencionar a los clásicos métodos de interpretación desarrollados por Savigny: literal, histórico, teleológico-finalista sistemático²¹; no obstante, debemos señalar que este catálogo no constituye un enunciado numerus clausus, sino un espacio abierto en el que pueden incluirse otros métodos, criterios o técnicas de interpretación²². Como aparece en el fundamento 26 de la Casación N.º 7891-2019 Lima, del cuatro de mayo de dos mil veintidós, dictada por esta Sala Suprema, se debe recordar que, dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, refiere Guastini²³ que esta implica atribuir sentido a un texto o a una disposición normativa. Esta atribución o dotación de significado a una disposición normativa, en un escenario de ambigüedad y vaguedad del lenguaje, está vinculada al uso de técnicas, criterios o métodos de interpretación y construcción, tales como la

interpretación literal, teleológica, sistemática, entre otras. **5.12.** Es preciso mencionar que la potestad tributaria y el carácter coactivo de los tributos y obligaciones tributarias se rige, primero, por la Constitución Política del Perú, y luego por las leyes y lo previsto en las normas reglamentarias. Como se puede apreciar, el artículo 74 de la Constitución Política del Estado no solo reconoce la potestad tributaria, sino que también establece que esta debe ser ejercida respetando los principios de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad, y los derechos fundamentales. Asimismo, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establecen exoneraciones por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades y por decreto supremo en los casos de tasas y aranceles. En ese orden, la supremacía de las normas constitucionales y el carácter obligatorio de las normas legales –conforme a la norma constitucional del artículo 109– obligan tanto a autoridades como a administrados. **5.13.** Entonces, si bien es cierto la entidad recurrente considera que la Sala Superior estaría dando una interpretación extensiva al término “precio pagado” que aparece en el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, a dicha frase se le estaría otorgando un sentido diferente a lo que estipula la norma, pues, para ello, se debería recurrir a una interpretación literal de la misma, la Sunat considera que, de las cuestionadas normas, se aprecia que de forma excepcional se aceptará la deducción de los gastos de intangibles de duración limitada, en tanto se cumpla con la condición –sine qua non– de que el precio del bien esté “pagado” en el ejercicio que se pretende deducir. Además, los aludidos artículos se refieren a “precio pagado” y no al “precio pactado”, por lo que, con base en ello, no sería posible aceptar la deducción del intangible con el solo hecho de acreditar que la operación fue a título oneroso y que existe una obligación de pago. **5.14.** Se aprecia que el último párrafo del literal g) del artículo 44 ya citado señala: “En el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada”. De ello y de la verificación del numeral 3 del literal a) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que esta última norma establece la posibilidad de que el contribuyente pueda “amortizar” el precio pagado por la adquisición del intangible de duración limitada, en la que incluso se le otorga un plazo y se indica cómo puede variar dicho plazo. **5.15.** Además de ello, Guillermo Cabanella²⁴ define al término “amortización” como “pago o extinción de una deuda. Este término se utiliza más frecuentemente en las obligaciones a largo plazo [...]”; por su parte, el *Manual de políticas contables para el sector gubernamental no financiero en el Perú*, así como la NIC 38, definen a la palabra “amortización” como, “distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible, a lo largo de la vida útil”. **5.16.** Por consiguiente, de lo descrito en los párrafos precedentes, se evidencia que el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, si bien hace referencia al término “precio pagado” para que un activo intangible de duración limitada pueda ser considerado como gasto en un solo ejercicio, seguidamente, la misma norma hace referencia a que dicho concepto puede “amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años”, presupuesto que concuerda con lo normado en el numeral 3 del literal a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley antes señalada. Por lo tanto, lo expuesto por la entidad demandante en el sentido de que para la deducción del activo intangible de duración limitada solo se debe considerar el precio pagado del bien, termina siendo erróneo, pues como ya se ha desarrollado las normas citadas han previsto la posibilidad de una amortización para un activo

intangible. Por ende, no se evidencia que al momento de dictarse la sentencia de vista se haya efectuado una interpretación errónea de las normas materia de la presente causal, motivo por el cual la misma debe declararse **infundada**. **III. Decisión:** Por tales consideraciones **declararon i) Infundado** el recurso de casación de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, del dieciocho de enero de dos mil veintiuno; **ii) Infundado** el recurso de casación del Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, del veintiuno de enero de dos mil veintiuno; y **iii) Infundado en parte** el recurso de casación del Procurador Público de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, del quince de enero de dos mil veintiuno. En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista dictada el treinta de diciembre de dos mil veinte (fojas doscientos a doscientos veintiséis del cuaderno de casación) por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en lo relacionado a los reparos “gastos por indemnización sin sustento fehaciente, y al crédito fiscal referido al impuesto general a las ventas de mayo de dos mil tres derivado de la citada indemnización”, “gastos por provisión de cobranza dudosa”, “gastos por exceso por amortización en el precio pagado por intangible”; y **iv) Fundado en parte** el recurso de casación del Procurador Público de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, **nula** la sentencia de vista dictada el treinta de diciembre de dos mil veinte, únicamente en el extremo referido al reparo por “modificación al coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil tres”; y **ordenaron** que la Sala Superior emita nuevo pronunciamiento conforme a lo señalado en la presente casación; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **dispusieron** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial *El Peruano* conforme a ley, y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía

1 Fojas setecientos quince del expediente electrónico

2 Fojas mil doscientos diecisiete del expediente electrónico.

3 Hitters, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

4 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda Edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

5 Zavaleta Rodríguez, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.

6 Artículo 50. Son deberes de los Jueces en el proceso:

[...]

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.

[...]

7 Artículo 122 del Código Procesal Civil. 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;

4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente

[...]

8 Artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

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

9 Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial

Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.

Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.

10 Sánchez-Palacios Paiva, Manuel (1999). El recurso de casación civil: praxis. Lima, Cultural Cuzco Editores; p. 62.

11 Calderón, Carlos y Alfaro, Rosario (2001). La casación civil en el Perú. Doctrina y jurisprudencia. Trujillo, Editora Normas Legales; p. 112.

12 Carrión Lugo, Jorge (2001). "El recurso de casación". En *Iustitia et lus*, año 1, N.º 1; pp. 33 y 34.

13 De acuerdo a lo mencionado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10820-4-2018, la empresa suscribió un convenio de estabilidad jurídica con el Estado peruano el dieciséis de mayo de mil novecientos noventa y cuatro, por el cual el impuesto a la renta aplicado no sería modificado por un plazo de 10 años, a partir de la fecha de suscripción, por lo que al caso resultan aplicables la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N.º 774, su reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, así como otras normas referidas a dicho impuesto vigentes a esa fecha.

14 Calderón y Alfaro, op. cit., p. 112

15 Artículo 12. Efectos de la declaración de nulidad

12.1 La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

12.2 Respecto del acto declarado nulo, los administrados no están obligados a su cumplimiento y los servidores públicos deberán oponerse a la ejecución del acto, fundando y motivando su negativa.

12.3 En caso de que el acto viciado se hubiera consumado, o bien sea imposible retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad de quien dictó el acto y en su caso, a la indemnización para el afectado

16 Artículo 13. Alcances de la nulidad

13.1 La nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

13.2 La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

13.3 Quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio.

17 Artículo 112. Procedimientos tributarios

Los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son:

- 1. Procedimiento de Fiscalización.*
- 2. Procedimiento de Cobranza Coactiva.*
- 3. Procedimiento Contencioso-Tributario.*
- 4. Procedimiento No Contencioso*

18 Tal como aparece a fojas mil ochenta y seis del expediente electrónico.

19 Carrión Lugo, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

20 Norma VIII: Interpretación de normas tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

21 § 4. Principios de interpretación constitucional

12. Reconocida la naturaleza jurídica de la Constitución del Estado, debe reconocerse 'también la posibilidad de que sea objeto de interpretación.

*No obstante, la particular estructura normativa de sus disposiciones que, a diferencia de la gran mayoría de las leyes, no responden en su aplicación a la lógica subsuntiva (supuesto normativo - subsunción del hecho - consecuencia), exige que los métodos de interpretación constitucional no se agoten en aquellos criterios clásicos de interpretación normativa (**literal, teleológico, sistemático e histórico**) [...] [Énfasis agregado]*

Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 05854-2005-PA/TC, del ocho de noviembre de dos mil cinco.

22 De acuerdo a lo que aparece en la Casación N.º 1070-2020 Lima, dictada por esta Sala Suprema, del veintisiete de setiembre de dos mil veintidós.

23 No obstante, refiere también que, en el lenguaje de los juristas, la palabra "interpretación" sufre una múltiple ambigüedad: es ambigua bajo (al menos) cuatro aspectos:

Sin embargo, en la literatura se encuentra también un concepto más estricto de interpretación. Varios autores distinguen la interpretación propiamente dicha, entendida como solución de dudas sobre el significado, de la (mera) comprensión.

Es decir, según esta definición, se interpreta solo cuando no se comprende, y en cambio cuando se comprende no se interpreta ("in claris non fit interpretatio"). Cfr., e.g., Wróblewski, 1983 y 1989; Marmor, 1992; Diciotti, 1999; Lifante, 1999 y 2010.

*Esta manera de ver (comprometida con una teoría ingenua de la interpretación) suena problemática por varias razones. Entre otras, la siguiente: la comprensión inmediata de un texto parece ser nada más que una forma de interpretación –la interpretación prima facie– distinta, en cuanto tal, de otras formas (distinta, en particular, de la interpretación "all things considered"). Cfr. Diciotti, 1999, cap. IV. Guastini, Riccardo (2015). "Interpretación y construcción jurídica". En *Isonomía*, N.º 43; pp. 11-48. <http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>*

24 Diccionario Jurídico Elemental, Guillermo Cabanella de Torres, edición 2006.

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 12 de abril del 2023.