

Inversión en Energía y Minería, mediante escrito del dieciocho de agosto de dos mil veintiuno (folios 673-679); e, **INFUNDADO** el recurso de casación presentado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del cinco de agosto de dos mil veintiuno (folios 651-664). En consecuencia, **DISPONEMOS NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintidós, del siete de julio de dos mil veintiuno (folios 617-639), que revoca la sentencia apelada— que declaró infundada la demanda en todos sus extremos— y, reformándola, declara fundada la pretensión principal y la pretensión accesoria planteadas. Por último, **ORDENAMOS** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la empresa Apumayo S.A.C contra el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinermin) y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, **DELGADO AYBAR**, TOVAR BUENDÍA.

<sup>1</sup> TARUFFO, Michele (2005) El vértice ambiguo. Ensayos sobre la casación civil. Lima, Palestra Editores; p.129

<sup>2</sup> Artículo sustituido por el artículo 1 de la Ley N° 28964, publicada el veinticuatro de enero de dos mil siete.

<sup>3</sup> Publicada en el diario oficial El Peruano el veintitrés de enero de dos mil catorce.

<sup>4</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0606-2004-AA/TC, del veintiocho de junio de dos mil cuatro, fundamento jurídico 2.

C-2174597-33

### CASACIÓN N° 18317-2021 LIMA

#### TEMA: COBRANZA DUDOSA

**SUMILLA:** La legalización posterior de un libro contable no puede llevar a concluir que el contenido del mismo no tenga valor o que pierdan fehaciencia o credibilidad los registros realizados en ellos; y, en consecuencia, no proceda de la deducción del gasto por provisión de cobranza dudosa, toda vez que ni el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del reglamento exigen que la provisión de cobranza dudosa deba encontrarse detallada en un libro previamente legalizado, toda vez que incumplir con legalizar un libro contable de forma previa solo tiene como sanción la aplicación de una multa, conforme al numeral 16 del artículo 62 y el artículo 175 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Concluir lo contrario constituye una vulneración del principio de legalidad. **PALABRAS CLAVE:** impuesto a la renta, provisión de cobranza dudosa, legalización posterior de libros contables

Lima, dieciséis de marzo 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 dieciocho mil trescientos diecisiete 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 del recurso de casación interpuesto por la parte demandante Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), de fecha tres de agosto de dos mil veintiuno (fojas ciento dos a ciento catorce del cuaderno de casación<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del veintitrés de julio de dos mil veintiuno (fojas noventa y cuatro a noventa y ocho), 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 confirmó la sentencia contenida en la resolución número diez, de fecha dieciocho de mayo de dos mil veintiuno (fojas sesenta y siete a setenta y nueve), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema de fecha veintitrés de febrero de dos mil veintidós (fojas ciento veintiuno a ciento veintiocho), se declaró **PROCEDENTE** el recurso de casación por la siguiente causal: **1. Inaplicación del inciso i) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF en concordancia con el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de dicha norma, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, al no cumplir el contribuyente con el procedimiento para la provisión para cuentas de cobranza dudosa.** Los argumentos son los siguientes: **a)** Señala que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para

establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la citada norma. En consecuencia, son deducibles, según el inciso i de dicho artículo, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. **b)** Asimismo, el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que, para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el mencionado inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se deberá tener en cuenta, entre otras, las siguientes reglas: **i)** el carácter de la deuda deberá verificarse al momento que se efectúa la provisión, **ii)** se requiere a) que en el caso de deuda vencida, se demuestre las dificultades financieras del deudor previsible de incobrabilidad<sup>2</sup> y b) que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de inventarios y balances en forma discriminada. **c)** En ese sentido, se requiere que, para la deducción del gasto por provisión de deudas incobrables, la provisión se encuentre indicada en el libro de inventarios y balances al cierre de cada ejercicio fiscal. Asimismo, de acuerdo al artículo 1, 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT, dicho libro, al ser vinculado a asuntos tributarios, debe ser legalizado por notario público antes de su uso. **d)** El registro denominado auxiliar al libro de inventarios y balances fue legalizado el veintiuno de marzo de dos mil siete, por lo cual las anotaciones que allí figuran fueron realizadas posteriormente a dicha fecha y no podrían haberse realizado el treinta y uno de diciembre del ejercicio dos mil cinco, como aparece consignado. En tal caso, la contribuyente Altos Andes Sociedad Anónima Cerrada no cumplió con lo señalado en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y de advertirse ello la Sala Superior estaba obligada a aplicar dichos dispositivos. Esto no sucedió, como se aprecia en el quinto considerando de la sentencia de vista, lo cual configura la infracción normativa denunciada. **e)** Señala que ello tiene incidencia en la recurrida, porque si la Sala hubiera aplicado debidamente los dispositivos señalados, hubiera tenido que revocar la sentencia de primera instancia y declarar fundada la demanda. **II. CONSIDERANDO PRIMERO: Antecedentes del caso A** efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda.** Mediante escrito presentado el diez de setiembre de dos mil dieciocho (fojas seis a veintinueve), la SUNAT interpuso **demanda contencioso administrativa**, con el siguiente petitorio: Primera pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03798-8-2018, de fecha dieciocho de mayo de dos mil dieciocho, que dispuso revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140008078 en el extremo referido al reparo por provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley y la Resolución de Multa N° 012-002-0011740 en el extremo relacionado con el reparo materia de revocación. **Pretensión accesoria:** En consecuencia, pide se confirme la Resolución de Determinación N° 012-003-0012225, respecto del extremo demandado, y el extremo de la Resolución de Multa N° 012-002-0011740, relacionado al reparo materia de revocación. La parte demandante manifiesta que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3798-8-2018, de fecha dieciocho de mayo de dos mil dieciocho, incurre en nulidad parcial, por cuanto no aplicó de manera correcta lo dispuesto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT, pues la provisión al cierre del ejercicio dos mil cinco no figuraba en el libro de inventarios y balances ni en el registro auxiliar del mismo, a la fecha de su legalización. Por otro lado, manifiesta que emitir la resolución materia del proceso sin aplicar de forma correcta lo dispuesto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y en la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT condujo a que el colegiado administrativo no motive de forma suficiente las razones por las cuales revocó el reparo efectuado por la administración tributaria, pese a haberse demostrado que la empresa no cumplió con lo señalado en la norma y la resolución antes mencionada, pues la provisión al cierre del ejercicio dos mil cinco no figuraba en el libro de inventarios y balances ni en el registro auxiliar al mismo, con lo que la resolución administrativa materia del proceso vulneró el derecho a la motivación de resoluciones de actos administrativos al incurrir en una falta de motivación, así como

en una incongruencia y/o insuficiencia de la motivación que afecta directamente el debido procedimiento. **1.2.**

**Contestación 1.2.1.** Mediante escrito de fecha veintisiete de setiembre de dos mil dieciocho (fojas treinta y dos a treinta y nueve), el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o, en su caso, infundada en todos sus extremos. **1.2.2.** Por escrito del veintiocho de setiembre de dos mil dieciocho (fojas cuarenta a sesenta y uno), la empresa Altos Andes Sociedad Anónima Cerrada contesta la demanda solicitando se declare infundada la demanda. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Fue emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima el dieciocho de mayo de dos mil veintiuno (fojas sesenta y siete a setenta y nueve) que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. El Juzgado de primera instancia determinó que la empresa codemandada demostró la discriminación de la provisión de cobranza dudosa con la presentación del libro de inventarios y balances del dos mil cinco y el anexo al libro de Inventarios y Balances del dos mil cinco, presentados ante el requerimiento de la administración tributaria, cumpliendo lo exigido por ley. Aduce que la administración tributaria en ningún momento cuestionó el contenido del anexo al libro de inventarios y balances del dos mil cinco; por el contrario, señaló que en este documento sí se evidencia la discriminación de la provisión de cobranza dudosa; y que lo que se cuestionó es la legalización tardía del anexo al libro de inventarios y balances del dos mil cinco, realizada el veintiuno de marzo de dos mil siete. Ante lo cual, el Juzgado estableció que la legalización tardía no puede ser sustento para no permitir la deducción del importe provisionado, pues conforme al numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se aprecia que ni esta ley ni su reglamento exigen la legalización de los libros contables y otros documentos para efectuar la provisión de deudas incobrables. Por tanto, el actuar de la administración tributaria no se ajusta a lo establecido por la referida ley o en su reglamento y, en consecuencia, lo resuelto por el Tribunal Fiscal se encuentra arreglado a ley, por lo que debe desestimarse la pretensión principal, así como la accesorias. Por último, se establece que la resolución emitida por el Tribunal Fiscal ha sido debidamente motivada, pues ha expresado que si bien en el libro de inventarios y balances debe figurar el registro de las cuentas incobrables, ello no impide que la discriminación pueda ser acreditada además con documentación adicional debidamente legalizada, como ocurrió en el presente caso, mediante el anexo al libro de inventarios y balances; también se establece que la legalización tardía no implica el desconocimiento de la deducción. **1.4. 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 veintitrés de julio de dos mil veintiuno (fojas noventa y cuatro a noventa y ocho), **confirma** la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda. La Sala Superior expresa, entre sus principales razonamientos, que en anteriores oportunidades ya ha establecido que, si bien es obligación del contribuyente legalizar los registros y libros contables antes de su uso, la legalización previa del libro de inventarios y balances no constituye un requisito para procedencia de la deducción del gasto por provisión de cobranza dudosa, por lo que la legalización tardía no genera el desconocimiento de dicha deducción. Por otro lado, sostiene que si bien bajo los parámetros establecidos en la Resolución de Superintendencia N° 132-2001-SUNAT las formalidades de legalizar los libros contables deben ser cumplidas antes de su uso, también lo es que ello no afectaría la validez de la información que se encontraría en los mismos, pues la legalización de un libro es un requisito de forma. Asimismo, la Sala Superior verificó del expediente administrativo que en el libro auxiliar figura el detalle de la provisión de cobranza dudosa al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, el mismo que fue legalizado al veintiuno de marzo de dos mil siete, por lo que, si bien su legalización fue extemporánea, ello no afecta la validez de la información consignada en el mismo, más aún cuando esta no fue cuestionada por la administración tributaria.

**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 sobre el resultado de 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. Supone 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"<sup>3</sup>, y revisando 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, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni supone 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 recurso<sup>4</sup>, 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. **TERCERO: Pronunciamiento sobre la infracción normativa de índole material 3.1.** Para el caso de autos, corresponde empezar por establecer que la recurrente plantea una infracción por inaplicación. En tal sentido, se debe decir anotar que **inaplicar** una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetud -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una vacatio legis; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **3.2.** Con la precisión doctrinal anotada, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación, comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invoca y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en la causal material denunciada. **3.3.** Respecto a la norma materia de la presente causal, se tiene que se alega la inaplicación inciso i) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, en concordancia con el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del reglamento de dicha norma, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF. La parte recurrente sostiene principalmente que la empresa codemandada no cumplió con lo señalado en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta porque presentó un registro auxiliar al libro de inventarios y balances del año dos mil

cinco, que fue legalizado el veintiuno de marzo de dos mil siete y que, por tanto, las anotaciones que figuran en dicho registro auxiliar no podrían haberse realizado al cierre del ejercicio dos mil cinco, esto es, al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco. **3.4.** Teniendo en consideración los argumentos que sustentan el recurso, a fin de establecer si la sentencia de vista ha incurrido en la infracción normativa denunciada, debemos partir citando sus contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso fijados por las instancias de mérito, y vincularlos con las materias que ellos regulan. Así, tenemos: - El literal i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: [...] i) Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. [...]. - El numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el artículo 13 del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone: Artículo 21. RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: [...] f) Para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del Artículo 37 de la Ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas: [...] 2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere: a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y b) **Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.** [...] [Enfasis agregado] **3.5.** Ahora bien, las premisas fácticas fijadas por las instancias de mérito conforme al expediente administrativo son las siguientes: **a)** Mediante Carta de Presentación N° 070011218610-01-SUNAT y Requerimiento N° 0121070000077, la administración tributaria inició un procedimiento de fiscalización a Altos Andes Sociedad Anónima Cerrada por sus obligaciones tributarias relativas al impuesto a la renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio dos mil cinco. Producto de la fiscalización, la administración determinó los siguientes reparos a la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco: **i)** intereses por exceso de endeudamiento con empresa vinculada por la suma de S/ 222,696.00 (doscientos veintidós mil seiscientos noventa y seis soles con cero céntimos), y **ii)** provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley por la suma de S/ 9,499.00 (nueve mil cuatrocientos noventa y nueve soles con cero céntimos). **b)** Concluido el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0012225 y la Resolución de Multa N° 012-002-0011740 por infracción al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, resoluciones notificadas el seis de julio de dos mil siete. **c)** Con fecha tres de agosto de dos mil siete, Altos Andes Sociedad Anónima Cerrada interpone recurso de reclamación<sup>5</sup> contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0012225 y la Resolución de Multa N° 012-002-0011740. **d)** Mediante Resolución de Intendencia N° 0150140008078<sup>6</sup>, de fecha veinticuatro de marzo de dos mil nueve, amparada en el Informe N° 002-2009-SUNAT-2H3400-MFDS, la administración tributaria resolvió declarar fundada en parte la reclamación, rectificó la Resolución de Determinación N° 012-003-0012225 y la Resolución de Multa N° 012-002-0011740 y determinó se prosiga con la cobranza actualizada de la deuda contenida en dichas resoluciones. **e)** Con fecha dieciocho de mayo de dos mil nueve, Altos Andes Sociedad Anónima Cerrada interpuso recurso de apelación<sup>7</sup> contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008078. **f)** Mediante Resolución N° 03798-8-2018<sup>8</sup>, de fecha dieciocho de mayo de dos mil dieciocho, el Tribunal Fiscal resolvió la apelación revocando la Resolución de Intendencia N° 0150140008078 en el extremo referido al reparo por provisión de cobranza dudosa sin los requisitos de ley y la multa, y dispuso que la administración proceda de acuerdo a lo expuesto en la resolución; asimismo, confirmó lo demás que contiene. **3.6.** De esta manera, conforme a los términos del recurso de casación y de acuerdo

a los antecedentes administrativos detallados, se desprende que en el presente caso es objeto de pronunciamiento establecer si la legalización posterior del libro contable presentado por la contribuyente resta credibilidad a los registros y anotaciones efectuadas y conduce a la improcedencia de la deducción del gasto por provisión de cobranza dudosa. **3.7.** Las provisiones de cobranza dudosa pueden ser definidas como provisiones que representan pérdidas no realizadas, obligaciones contraídas o posibles obligaciones. El momento en que debe efectuarse la provisión por deudas de cobranza dudosa es cuando se genera la situación en la cual el deudor no puede pagar o la deuda es potencialmente incobrable. Además, no debe dejarse de lado lo que comprende cobranza dudosa. Así, se entiende por cobranza dudosa aquella respecto de la cual no existe certeza o seguridad sobre su posible recuperación, ya sea porque el deudor no se acerca a cancelar su obligación con el acreedor o porque este se encuentra en una mala situación económica que le impide realizar cualquier tipo de pago de deudas, en perjuicio del acreedor de la operación realizada. Las deudas de cobranza dudosa se generan porque una empresa considera que, de las cuentas por cobrar que mantiene, una parte no va a poder cobrarse pese a todas las gestiones efectuadas<sup>9</sup>. Según el Manual del impuesto a la renta<sup>10</sup>, las deudas deben cumplir determinadas condiciones relativas a su preexistencia y causalidad. Igualmente, las provisiones y castigos deben cumplir los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. Este cumplimiento debe ser acreditado por el contribuyente en la fiscalización o en el procedimiento contencioso. Conforme a la jurisprudencia<sup>11</sup>, para reconocerles la condición de deudas incobrables, deben reunir condiciones generales: **a) Preexistencia:** Conlleva que la deuda tenga real y legalmente el carácter de tal, lo que debe acreditarse documentariamente atendiendo a la índole de la operación que la origina. Si la deuda se origina en una operación de venta o prestación de servicios, se requiere presentar el comprobante de pago de la operación u otros documentos pertinentes. **b) Causalidad:** La verificación de las condiciones específicas establecidas en la ley y su reglamento para la deducción de las deudas incobrables “no exime del cumplimiento del principio de causalidad”<sup>12</sup>. Por tanto, debe acreditarse que la deuda está vinculada con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente<sup>13</sup>. Por otro lado, para que una cuenta por cobrar sea objeto de provisión se requiere que esté vencida y exista riesgo de incobrabilidad; esto deviene del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso f) del artículo 21 de su Reglamento. **3.8.** De igual manera, a fin de poder resolver la controversia, debemos tener presente el principio de legalidad, contenido en el numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444, por el cual “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas”; de tal modo que las autoridades deben fundar sus actuaciones en la norma vigente. En consecuencia, no se puede inferir, atribuir la comisión de una falta o aplicar una sanción, si esta no está previamente determinada en la ley. Este principio también se encuentra recogido en la norma IV del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>14</sup>, la cual establece que solo por ley o decreto legislativo se puede definir y establecer sanciones; y, con un tenor semejante, la norma VIII del título preliminar del código antes mencionado<sup>15</sup> perfila los alcances del acotado principio de legalidad y la obligación de la autoridad tributaria de actuar conforme a la ley vigente al proscribir que en vía interpretativa se creen tributos, introduzcan sanciones o se extiendan las disposiciones tributarias a supuestos no regulados en la ley. **CUARTO:** Entrando al análisis sobre el fondo, se aprecia que las instancias de mérito han establecido que producto de la fiscalización realizada a la empresa Altos Andes Sociedad Anónima Cerrada por sus obligaciones tributarias relativas al impuesto a la renta, se hizo un reparo a la provisión de cobranza dudosa no adicionada en la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco, por la suma de S/ 9,400.00 (nueve mil cuatrocientos soles con cero céntimos), por no encontrarse discriminada en el libro de inventarios y balances, pero que, de forma posterior, la empresa cumplió con presentar un libro contable auxiliar donde sí se registró la provisión de cobranza dudosa en forma discriminada, con la observación de que dicho libro había sido legalizado el veintiuno de marzo de dos mil diecisiete, esto es, en una fecha posterior al cierre del ejercicio gravable dos mil cinco. **4.1.** Ahora bien, se debe tener presente que el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone, entre otros requisitos, que la provisión de deudas incobrables debe figurar en el libro de

inventarios y balances en forma discriminada, puesto que el objetivo de este requisito es permitir que la administración pueda verificar y hacer el seguimiento correspondiente de la condición de incobrable de la cuenta y la proporcionalidad de la deducción correspondiente, por lo que se debe analizar si la legalización posterior de un libro contable tiene repercusiones negativas sobre la validez o credibilidad de los registros y anotaciones que realice el contribuyente en el mismo, sobre todo en el caso de una provisión de cobranza dudosa. **4.2.** Sobre este tema en particular, es pertinente tener presente el numeral 16 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que establece que es parte de la facultad fiscalizadora de la SUNAT autorizar el uso de libros de actas, libros y registros contables u otros libros, y que su autorización será regulada por resolución de Superintendencia, que en el caso es la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT, publicada el veinticuatro de noviembre de dos mil uno, que dispone en su artículo 3 que los libros de actas, así como los registros y libros contables “deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando éstos últimos sean llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas”. **4.3.** De igual manera, el Texto Único Ordenado del Código Tributario establece en su artículo 175 que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros: “2. Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, [...] sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes”. Esto es sancionado con una multa del 0.3% del total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, conforme a la tabla I de infracciones del Código Tributario. **4.3.** Entonces, se puede concluir que la legalización de los libros contables antes de su uso es una obligación legal y una formalidad que el contribuyente debe cumplir; sin embargo, incumplir con legalizar un libro contable de forma previa solo tiene como sanción la aplicación de una multa y no puede llevar a concluir que los registros en el libro contable carezcan de valor, pues ello implica atribuir una consecuencia no regulada en la ley al incumplimiento de la obligación de legalizar libros contables antes de su uso, lo que vulnera el principio de legalidad así como lo señalado en las normas IV y VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **4.4.** Por tanto, la legalización posterior del libro contable auxiliar presentado por la empresa codemandada no puede llevar a concluir a la administración tributaria que el contenido del libro no tiene valor o que pierdan fehaciencia o credibilidad los registros realizados en ellos y, en consecuencia, no proceda la deducción del gasto por provisión de cobranza dudosa, toda vez que ni el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exigen que la provisión de cobranza dudosa deba encontrarse detallada en un libro **previamente legalizado** y afirmar lo contrario constituye una clara vulneración del principio de legalidad, lo que evidencia que la infracción material planteada carece de sustento jurídico y, por tanto, deviene **infundada**. **4.5.** Finalmente, se concluye que la sentencia de vista objeto de casación no incurre en la infracción denunciada, encontrándose la decisión de la Sala Superior acorde a derecho, por lo que corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto. III. DECISIÓN Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, de fecha tres de agosto de dos mil veintiuno (fojas ciento dos a ciento catorce). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, de fecha veintitrés de julio de dos mil veintiuno (fojas noventa y cuatro a noventa y ocho), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y Altos Andes Sociedad Anónima Cerrada, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

<sup>2</sup> Sobre la demostración de la incobrabilidad, la SUNAT señala que se realizaría mediante:

[...] análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se

demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.

<sup>3</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense: p. 166.

<sup>4</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda Edición. Bogotá - Colombia, Editorial Temis Librería: p. 359.

<sup>5</sup> Obrante a fojas 574 del expediente administrativo digitalizado

<sup>6</sup> Obrante a fojas 670 del expediente administrativo digitalizado

<sup>7</sup> Obrante a fojas 743 del expediente administrativo digitalizado

<sup>8</sup> Obrante a fojas 803 del expediente administrativo digitalizado

<sup>9</sup> ARIAS COPITÁN, Pablo (2017). Estimación de cobranza dudosa. Primera edición. Lima, Gaceta Jurídica: p. 5.

<sup>10</sup> “La cobranza dudosa y su incidencia en el Impuesto a la Renta”. En Contadores & Empresas, N° 287: pág. 10.

<sup>11</sup> Impuesto a la Renta. Tomo I. Lima, Editorial Economía y Finanzas: pp. 103-104.9

<sup>12</sup> Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2116-5-2006 del veinticinco de abril dos mil seis y N° 06029-3-2014 del veinte de mayo de dos mil catorce.

<sup>13</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 745-4-2000 del veinticinco de agosto dos mil.

<sup>14</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 745-4-2000 del veinticinco de agosto dos mil.

<sup>15</sup> Norma IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

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.

C-2174597-34

### CASACIÓN N° 18727-2021 LIMA

**TEMA:** SUSPENSIÓN DE INTERESES MORATORIOS POR DEMORA EN RESOLVER

**SUMILLA:** La suspensión de la aplicación de los intereses moratorios por el vencimiento del plazo máximo para resolver, regulado en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y sus modificatorias, se debe aplicar conforme a los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca) y N° 4532-2013-PA/TC (caso Icatom S. A.) que, desarrollan doctrina jurisprudencial.

**PALABRAS CLAVE:** principio de razonabilidad, doctrina jurisprudencial vinculante, Sentencias del Tribunal Constitucional N° 4532-2013-PA/TC y N° 4082-2012-PA/TC

Lima, dieciséis de marzo de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa número dieciocho mil seiscientos veintisiete quion dos mil veintiuno, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del catorce de julio de dos mil veintiuno (fojas mil ochocientos dos a mil ochocientos sesenta y cinco del expediente judicial electrónico - EJE<sup>1</sup>); y por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del quince de julio de dos mil veintiuno (fojas dos mil ochenta y nueve a dos mil ciento cinco), contra la sentencia de vista del treinta de junio de dos mil veintiuno (fojas mil setecientos setenta y dos a mil setecientos noventa y ocho), que confirma la sentencia de primera instancia, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (fojas novecientos veintiuno a novecientos cuarenta y seis), que declaró infundada la demanda en cuanto a la pretensión principal y su accesoria, en lo referido a los reparos por provisión de honorarios y por provisión de cobranza dudosa y las multas impuestas, y la revoca en cuanto a la