

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

SUMILLA: “La Sala Superior no motivó debidamente lo concerniente a los reparos de Provisión de Cobranza Dudosa, Retiro de Bienes de Accionista Mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, Red Analógica NORTEL y el referente a las depreciaciones no aceptadas por [activos] fijos transferidos en el bloque patrimonial; motivo por el cual, afectó el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales en estos extremos. Por otro lado, el Colegiado de mérito interpretó correctamente las exigencias contenidas en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al analizar lo relativo al reparo de Cargas Financieras – “Carve Out”; así también, realizó un análisis adecuado acerca del reparo denominado Deducción Tributaria denominada Overhead”.

Lima, diecinueve de junio
de dos mil dieciocho.-

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE
LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.**-----

VISTA: la causa número once mil ciento once guion dos mil dieciséis; con los acompañados, en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha; integrada por los señores Jueces Supremos: Rueda Fernández – Presidenta, Wong Abad, Sánchez Melgarejo, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; de conformidad en parte con el dictamen fiscal supremo obrante a fojas trescientos setenta y tres del cuaderno de casación; producida la votación con arreglo a la Ley, se emite la siguiente sentencia:

1. RECURSO DE CASACIÓN:

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por **Telefónica Móviles Sociedad Anónima**, de fecha veintisiete de mayo de dos mil dieciséis, obrante a fojas mil novecientos cuarenta y cuatro, contra la 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, de fecha cinco de mayo de dos mil dieciséis, obrante a fojas mil novecientos veinte, que **confirmó** la sentencia apelada de fecha treinta de enero de dos mil quince, obrante a fojas mil seiscientos

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

cuarenta y cuatro por la que se declaró **infundada** la demanda respecto a la primera pretensión principal y en lo concierne a los extremos referidos a los Reparos por Cargas Financieras – Carve out, Deducción Tributaria – Overhead y Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa, así como respecto a la segunda pretensión principal – pronunciamiento de plena jurisdicción e improcedente la misma respecto a la primera pretensión principal y en lo que ataÑe a los reparos por Retiro de Bienes y Accionista Mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta Y Depreciación no aceptadas por activos fijos transferidos en el bloque patrimonial.

2. CAUSALES DEL RECURSO:

Mediante resolución de fecha veinticinco de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos cincuenta y nueve del cuaderno de casación, se declaró procedente el recurso de casación por: **a) Infracción normativa del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado y del artículo 50 inciso 6 del Código Procesal Civil; b) infracción normativa del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; c) infracción normativa del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 –Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo – y del artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política del Perú; d) infracción normativa del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 –Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo-; del artículo 218.2 de la Ley N° 27444 –Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; e) infracción normativa del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 –Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo-; del artículo 218.2 de la Ley N°27444 –Ley del Procedimiento Administrativo General; del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 –Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; y del artículo 139 inciso 3 de la Constitucional Política del Perú; f) infracción normativa del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta; del artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en**

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

***concordancia con las Normas Internacionales de Contabilidad 16; y, g)
infracción normativa por vulneración del artículo 1333 del Código Civil.***

- En cuanto a la causal glosada en el *literal a)*, la recurrente señala que respecto al Reparo 1: Cargas Financieras - Carve Out, la Sala incurre en motivación aparente al concluir indebidamente que son insuficientes como medios probatorios: **(i)** Los informes de la firma Pricewaterhouse Coopers; **(ii)** el informe de la Universidad del Pacífico; y, **(iii)** la carta de Ernst & Young; que se pronuncian sobre la suficiencia de los Estados de Flujo de Efectivo de Telefónica del Perú para sustentar la causalidad de las cargas financieras reparadas. Agrega, que para el Colegiado de mérito resulta razonable concluir que estos informes elaborados sobre la base del análisis de los estados financieros de Telefónica del Perú y de Telefónica Móviles, son insuficientes porque en ellos no se efectúa un procedimiento de auditoría; sin embargo, la Sala no ha advertido que los estados financieros objeto de análisis en estos informes, se encontraban debidamente auditados.

Por otro lado, indica que el Colegiado Superior también rechaza, con motivación aparente, uno de los argumentos centrales de la apelación y de la demanda referido a la aplicación del método de *Carve Out* para la identificación de la porción de los financiamientos recibidos por Telefónica del Perú que sería transferida, en el marco de la reorganización simple, a favor de Telefónica Móviles. Al respecto, para identificar qué porción de los financiamientos contraídos por Telefónica del Perú había sido efectivamente empleada en las inversiones realizadas en el negocio de telefonía móvil, se aplicó la metodología conocida como “*Carve Out*” sugerida por la Comisión de Valores y Bolsas de los Estados Unidos de América, no solo por ser la única disponible, sino porque, además, la matriz de Telefónica Móviles y de Telefónica del Perú cotiza sus acciones en la Bolsa de Nueva York y se encuentra, por lo tanto, sujeta a la supervisión de aquella entidad. En aplicación de esta metodología, la Gerencia Central de Finanzas de Telefónica del Perú preparó un informe a través del cual se determinó: **(i)** cuáles eran los

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

financiamientos contraídos entre los años 1996 y 1999; (ii) el importe de la inversión efectuada en telefonía móvil con cargo a financiamientos en esos años; (iii) una tasa de interés promedio para esos financiamientos. Sobre el particular, se tiene que durante los años 1996, 1997, 1998 y 1999, Telefónica del Perú realizó inversiones en telefonía móvil; tales inversiones fueron financiadas con recursos de terceros; y, los activos adquiridos con cargo a tales inversiones, fueron transferidos a Telefónica Móviles en virtud de la reorganización simple que entró en vigencia el once de enero de dos mil. Pese a esta realidad, el juez cuestionó el contenido del mencionado informe, alegando que este solo consignaba cifras sin presentar documentación que sustentara los financiamientos ni el cálculo para la asignación de cargas financieras a Telefónica Móviles; no obstante, dichas cifras sí se encontraban sustentadas en los documentos que habían servido de base para la elaboración del informe. No estando conforme con lo señalado por el juzgado, se apeló la sentencia de primera instancia, correspondiendo que la Sala realice un reexamen; sin embargo, esta no hizo análisis alguno sobre los fundamentos de la apelación; asimismo, omitió examinar si la metodología utilizada de “Cave Out” es válida o no.

Por otra parte, la impugnante indica respecto al Reparo 5: Provisión de Cobranza Dudosa, que la Sala incurrió en una incoherencia narrativa en relación con los mecanismos de Mensajes IVR y Sistema Saturador, pues acepta que el sistema emite un reporte de las llamadas efectuadas. Asimismo –la Sala-, señaló que en la etapa de fiscalización la recurrente presentó un detalle de la provisión de cobranza dudosa. Sin embargo –la Sala-, omitió la consecuencia lógica de estas dos afirmaciones, en el sentido que la Administración podía fácilmente contrastar que los clientes morosos a los que se les hizo las llamadas (según el reporte del sistema), coincide con los clientes cuyas deudas fueron provisionadas (conforme al detalle de la provisión); por el contrario, la Sala exige que tal identificación la realice el sistema, sin esgrimir ningún fundamento legal para ello.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Por otra parte, la recurrente afirma que respecto a los mecanismos de corte parcial y total del servicio también se incurre en una motivación aparente, por cuanto la Sala no se pronunció sobre el fundamento del recurso de apelación, en el sentido que dichos mecanismos constituyen una forma de presión y requerimiento para que los clientes morosos cancelen sus deudas.

- En relación con la causal glosada en el ***literal b)***, la recurrente manifiesta, respecto al Reparo 1: Cargas Financieras – “Carve Out”, que la Sala justifica el reparo sobre la base de exigencias irrazonables, al requerir la demostración de los financiamientos que originaron los intereses asignados a Telefónica Móviles, así como los activos adquiridos con dichos financiamientos, sin tomar en cuenta: (i) Que los financiamientos de diversa fuente se mezclan, no siendo posible correlacionar el dinero por un financiamiento específico con determinados activos adquiridos por Telefónica del Perú para la red móvil. Agrega la recurrente, que se puede sí realizar una vinculación de los flujos de efectivo obtenidos por los financiamientos con los flujos de efectivos por las inversiones, a través del Estado de Flujos de Efectivo; y, (ii) que, como hubo una reorganización societaria que implicó que los activos y pasivos del bloque patrimonial del negocio de telefonía móvil se transfieran a Telefónica Móviles, la distribución de las cargas financieras o intereses por los financiamientos debía realizarse a través de la metodología “Carve Out”.
- Respecto a la causal glosada en el ***literal c)***, la recurrente manifiesta, con relación al Reparo 2: Retiro de bienes de accionista mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (Red Analógica Nortel), que el Colegiado Superior, al declarar improcedente la demanda por una supuesta falta de interés para obrar –que no se presenta en este caso-, le deniega tutela jurisdiccional y se incumple la finalidad del proceso contencioso administrativo de realizar el control jurídico de los actos impugnados.
- En lo concerniente a la causal glosada en el ***literal d)***, la recurrente indica, haciendo referencia al Reparo 2: Retiro de bienes de accionista mayoritario

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (Red Analógica Nortel), que la Sala Superior, al examinar el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia que declaró improcedente la demanda en lo concerniente a dicho reparo, confirmó tal decisión por una supuesta falta de interés para obrar de la recurrente, bajo el argumento que la Resolución del Tribunal Fiscal, al suspender el procedimiento administrativo respecto del prenotado reparo, no causaría estado, puesto que para ello tenía que contener un pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Sin embargo, la ley especial de la materia, esto es, el Código Tributario, no condiciona la impugnación de una resolución del Tribunal Fiscal a que esta necesariamente se pronuncie sobre el fondo; pues, en la medida de que se trata de un acto que agota la vía administrativa, es susceptible de ser impugnado ante el Poder Judicial. En consecuencia, la Sala Superior sostiene que según la ley especial aplicable a este proceso (Código Tributario), las resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal agotan la vía administrativa y contra ellas únicamente procede demanda contenciosa administrativa; de esta manera, Telefónica del Perú sí tiene interés para obrar en este proceso.

- En lo relativo a la causal glosada en el *literal e)*, la recurrente arguye, haciendo referencia al Reparo 3: Depreciaciones no aceptadas por activos fijos transferidos en el bloque patrimonial, que la Sala Superior sostiene que como el Tribunal Fiscal le ordenó a la Sunat que coteje determinados documentos presentados por la actora para sustentar el valor depreciable de los activos fijos del bloque patrimonial transferido por Telefonía del Perú a Telefónica Móviles y el saldo de su vida útil tributaria a la fecha de la reorganización; entonces, la resolución emitida por el expresado Tribunal no importa en rigor un pronunciamiento de fondo y, por consiguiente, no constituye un acto que causa estado, por lo que resulta ostensible la falta de interés para obrar de la demandante. Sin embargo, como se dijo antes, la ley especial de la materia, esto es, el Código Tributario, no condiciona la impugnación de una resolución del Tribunal Fiscal a que esta necesariamente se pronuncie sobre el fondo, pues en la medida de que se trata de un acto que

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

agota la vía administrativa, es susceptible de ser impugnada en la vía judicial. Sin perjuicio de ello, la resolución administrativa cuestionada, en el extremo de este reparo, sí se pronuncia sobre el fondo de la controversia al disponer el reenvío del expediente administrativo a la Sunat para que coteje determinados documentos a fin de determinar si a la fecha de la reorganización societaria existía un saldo de vida útil tributaria de los activos transferidos, con lo cual, zanja la discusión sobre el principal punto de controversia; por esta razón, aún bajo el criterio errado de la Sala Superior, sí causaría estado y, por lo tanto, podría ser materia de un proceso contencioso administrativo.

- En cuanto a la causal glosada en el *literal f)*, la recurrente manifiesta, con relación al Reparo 4: Dedución Tributaria denominada Overhead, que las normas cuestionadas en esta causal precisan que el costo de adquisición o producción de bienes solo incluyen los gastos directos para la producción o adquisición del activo o para ponerlo en condiciones de operación; sin embargo, la Sala Superior, reconociendo que los gastos de administración y otros gastos generales son gastos indirectos en el caso de Telefónica Móviles, considera que los mismos constituyen parte del costo computable de los activos. Agrega, que la Sala Superior ha rechazado la deducción del íntegro de los gastos de administración y gastos generales en los que Telefónica Móviles incurrió en el ejercicio del año dos mil, aduciendo que las normas legales y contables antes citadas comprenden dentro del valor computable de los activos a los gastos indirectos, como son los gastos de personal y operativos.
- En lo referente a la causal glosada en el *literal g)*, la recurrente manifiesta, haciendo alusión al Reparo 5: Provisión de Cobranza Dudosa, que se le niega a la notificación de deuda vencida mediante recibo telefónico la calificación jurídica de gestión de cobranza. Agrega, que en virtud al principio de libertad de formas en la interpelación al pago, la notificación del recibo telefónico en el que se le recuerda al cliente moroso su deuda vencida del recibo anterior, bajo apercibimiento de corte del servicio, constituye una gestión de cobranza.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Añade, que la notificación de deuda vencida mediante recibo telefónico le recuerda al cliente que su deuda del recibo anterior ya venció; pero, además, expresamente le indica que si no paga esa deuda hasta la fecha de vencimiento del recibo (el segundo), se procederá al corte del servicio. Al respecto, Telefónica Móviles no le indica al cliente su deuda vencida sin ninguna finalidad ulterior, sino que lo hace para que la pague, tanto es así que se le manifiesta que si no paga esa deuda ya vencida dentro de un determinado plazo, se procederá al corte del servicio; no obstante ello, para la Sala Superior la finalidad del recibo no es interpelatoria, sino simplemente informativa. Agrega que, al parecer el Colegiado de Mérito confunde el vencimiento del recibo cuya deuda es materia del requerimiento (recibo 1), con el vencimiento del recibo por el que se le notifica la deuda pendiente de pago (recibo 2); al respecto, cuando se le notifica al cliente el recibo 2 es porque el recibo 1 ya venció, por ello se le notifica la deuda del mes anterior; y si bien el recibo 2 ha vencido, ese no puede ser argumento para sostener que no estamos frente a un requerimiento de pago de la deuda correspondiente al recibo 1, ya vencida; de hecho, si hubiese vencido el recibo 2 sin que el deudor haya cancelado el recibo 1, ya se habría cortado el servicio; así, no interesa, pues, como pretende sostener la Sala Superior, que la deuda del recibo 2 esté vencida y, consecuentemente, no sea exigible, dado que esta no es la deuda sobre la que se requiere el pago, sino que lo es la deuda del recibo 1, ya vencida.

3. CONSIDERANDO:

PRIMERO.- En principio corresponde mencionar, de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384 del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

SEGUNDO.- Previamente a absolver las infracciones normativas denunciadas, debemos señalar que a través de la demanda de fojas setecientos veintisiete, Telefónica Móviles Sociedad Anónima planteó las siguientes pretensiones:

1.- Primera pretensión principal: Nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012, de fecha cinco de diciembre de dos mil doce, en los extremos que confirma los siguientes Reparos:

- Reparo 1: Cargas Financieras – *Carve Out*.
- Reparo 2: Retiro de bienes de accionista mayoritario Telefónica del Perú S.A.A.
- Reparo 3: Depreciaciones no aceptadas por activos fijos transferidos en el bloque patrimonial.
- Reparo 4: Deducción tributaria denominada “*Overhead*”.
- Reparo 5: Provisión de cobranza dudosa.

2.- Segunda Pretensión principal: Se expida un pronunciamiento de plena jurisdicción en el que:

- Se reconozca la deducción de las cargas financieras correspondientes al ejercicio dos mil que fueron observadas por la Sunat (Reparo 1).
- Se reconozca la deducción de la porción de los gastos administrativos y generales que fueron asignados al costo de los activos en el ejercicio dos mil (Reparo 4).
- Se reconozca la deducción de la provisión de cuentas de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio dos mil (Reparo 5).

TERCERO.- Como sustento de su **primera pretensión principal**, señaló, en lo principal:

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

1. Respecto al Reparo 1: Cargas Financieras: que en el caso concreto la Sunat reparó la deducción como gasto de las cargas financieras (intereses) relacionadas con los pasivos que fueron transferidos a Telefónica Móviles en el marco de la reorganización simple llevada a cabo con Telefónica del Perú, que entró en vigencia el once de enero de dos mil. Agrega que, para la Sunat y el Tribunal Fiscal, Telefónica Móviles no habría identificado ni acreditado cuáles son los financiamientos que forman parte del pasivo que le fue trasladado en el marco de dicha operación de reorganización simple, tampoco habría acreditado que los intereses de esos pasivos cumpliesen con el requisito de causalidad para su deducción. Sin embargo, dichas entidades no han cuestionado la real y efectiva existencia de los préstamos ni del pago de intereses que fueron asumidos por Telefónica Móviles; sino que cuestionaron la falta de identificación de los pasivos que originaron los intereses y la acreditación del destino dado a los recursos obtenidos con dichos financiamientos.

Refiere que, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no establece ningún tipo de exigencia especial para identificar los pasivos que los generan ni para acreditar el destino dado a los créditos; por ende, ese destino debe sustentarse a través de mecanismos razonables e idóneos. Así, la práctica contable considera como idóneo el “Estado de Flujos Efectivo”, pues este documento muestra las entradas de efectivo por emisión de obligaciones y la obtención de préstamos, así como las salidas de efectivo por los pagos correspondientes a dichas obligaciones. De igual modo, se considera el método de “Carve Out”, el cual debe seguirse en aquellos casos en los que no se hubiese mantenido al interior de una empresa la identificación específica de las líneas de negocio a las que se destinaron los fondos obtenidos mediante financiamientos.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Sin perjuicio de ello, alega que el Tribunal Fiscal confirmó el reparo sin que haya probado que el destino que Telefónica del Perú le dio a los ingresos obtenidos por los financiamientos es uno distinto a la producción de renta gravada o mantenimiento de su fuente generadora.

Por otro lado, indica que estando a que la carga de la prueba le corresponde a la Sunat por tratarse el presente caso de un procedimiento de fiscalización, esta debía demostrar que los pasivos trasladados a Telefónica Móviles no correspondían a financiamientos que habían sido empleados para la adquisición de bienes o servicios necesarios para el negocio de telefonía móvil. Dentro de este contexto, para sustentar válidamente el reparo a la deducción de las cargas financieras, la Sunat tenía que probar fehacientemente la desviación de los recursos obtenidos por financiamientos hacia fines distintos a la adquisición de bienes o servicios necesarios para la producción de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente. En todo caso, si la Sunat consideraba que la información presentada por Telefónica Móviles era insuficiente, debió solicitar mayor información, de tal forma que pudiera concluir, irremediablemente, que estaba probado que esas cargas financieras no se encontraban relacionadas con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente.

Por otra parte, arguye que Telefónica Móviles presentó pruebas idóneas y suficientes para demostrar que las cargas financieras reparadas se generaron por la obtención de financiamientos que fueron empleados en el negocio de telefonía móvil. Así, se adjuntaron diversos informes técnicos elaborados por terceros cuyo valor probatorio fue descartado por el Tribunal Fiscal con una motivación aparente; toda vez que no señaló las razones de carácter técnico que le permitieron determinar que las conclusiones de las entidades que elaboraron los informes son erradas; sino que simplemente se limitó a alegar el supuesto carácter de

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

“opiniones técnicas” que tienen tales informes y el hecho de que no se habrían realizado a partir del examen de documentos.

Agrega, que el Tribunal Fiscal incurre en motivación aparente para desconocer la fehaciencia de la deuda asumida por Telefónica Móviles.

Añade, que el propio Tribunal Fiscal ha reconocido que con motivo de la reorganización simple, Telefónica del Perú transfirió activos a favor de Telefónica Móviles por un importe de S/. 1,376'298,235.00, no habiendo objetado la fehaciencia de la existencia de esos activos. Encontrándose demostrado, además, con los estados de flujos de efectivo de Telefónica del Perú, que dichos activos fueron adquiridos con cargo a financiamientos, por lo que al no existir duda sobre la existencia de los activos, menos podría dudarse de la existencia de los pasivos con los que fueron financiados. Asimismo, refiere que el Tribunal Fiscal ha reconocido que al momento de la realización de la reorganización simple, los activos contaban con un saldo por depreciar, habiendo ordenado a la Sunat que verifique el importe de dicho saldo, admitiendo así que dichos activos se encontraban vinculados con la generación de rentas gravadas, esto es, cumplían con el requisito de causalidad, por lo que, como consecuencia lógica, los pasivos contraídos para la adquisición de los activos transferidos a Telefónica Móviles también cumplían con el requisito de causalidad.

Manifiesta que, Telefónica invocó a su favor la Casación N° 3412-2008-LIMA, de fecha veinte de abril de dos mil diez, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, a través de la cual se resolvió el proceso iniciado por Southern Perú Copper Corporation contra la Sunat y el Tribunal Fiscal, cuya pretensión de plena jurisdicción era que se reconozca que los financiamientos obtenidos por la colocación de bonos y pagarés fueron destinados a la generación de renta gravada. Pese a ello, el Tribunal Fiscal decidió no

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

tomar en cuenta dicha decisión en el presente caso, bajo el argumento que dicha resolución no tiene carácter vinculante.

Menciona que, dado el carácter fungible del dinero, resulta imposible identificar cada uno de los soles o dólares recibidos a través de los financiamientos obtenidos de terceros, con la adquisición de determinados activos o con la realización de inversiones específicas como lo pretendía la Sunat, por lo que, exigir la identificación específica de los financiamientos que originaron el pasivo relacionado con las cargas financieras reparadas, terminaba siendo una exigencia de cumplimiento imposible y, por lo tanto, ilegal; más aún, cuando, como se explicó en la fiscalización, durante la época en que se contrajeron los financiamientos, Telefónica del Perú tenía, además del negocio de telefonía móvil, otros negocios.

Alega, que para identificar cuál era, a la fecha de realización de la reorganización simple, el saldo del pasivo correspondiente a las inversiones efectuadas en la línea de negocio de telefonía móvil que se encontraba pendiente de pago, fue necesario recurrir al método de “carve out”, conforme al cual se determinó que, a la fecha de la reorganización simple, se encontraba pendiente de pago el importe de US\$ 200'000,000.00, monto sobre el cual se determinaron los intereses reparados en el ejercicio dos mil. Por lo tanto, los estados de flujos de efectivo de Telefónica del Perú son una prueba pertinente y suficiente, que arbitrariamente no ha sido valorada, como tampoco han sido valoradas las demás pruebas presentadas.

2. En cuanto al Reparo 2: Retiro de bienes de accionista mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (Red Analógica Nortel): señala que la resolución del Tribunal Fiscal que suspende el procedimiento administrativo en relación con este reparo, es un acto que agota la vía administrativa emitido como consecuencia del recurso de

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

apelación interpuesto contra el acto de una autoridad sometida a subordinación jerárquica.

Agrega que, estando a que el juez penal no tiene la autoridad para determinar deudas tributarias, para que el Tribunal Fiscal pudiera concluir, como lo ha hecho en este caso, que existía una cuestión contenciosa que, hasta no resolverse en la vía judicial, le impide pronunciarse sobre el presente caso, tenía que haber demostrado que tal cuestión contenciosa tiene que ver con la existencia o no de la deuda tributaria que está en discusión en el caso de autos. Sin embargo, lo único que se discute en el proceso penal es el hecho que se hubiese dejado de pagar el tributo correspondiente a este reparo mediante el uso de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta. Por consiguiente, el Tribunal Fiscal no explica de qué forma lo que se discute en el proceso penal le impediría resolver el recurso de apelación en este extremo.

Refiere que, sin perjuicio de lo señalado, en su recurso de apelación presentado en sede administrativa formuló un pedido de nulidad sustentado en que la Administración Tributaria excedió las facultades que le concedía el artículo 127 del Código Tributario, puesto que, contraviniendo dicha norma, cambió el fundamento de su reparo, en tanto que en la Resolución de Determinación cuestionaba el valor de mercado de la operación, mientras que en la Resolución de Intendencia dejó de lado tal argumento y desconoció el costo cuya deducción inicialmente había sido admitida en la instancia previa. En ese sentido, para pronunciarse por dicha nulidad, el Tribunal Fiscal solo tenía que comparar el fundamento de ambas resoluciones sin necesidad de analizar el fondo de la controversia; no existiendo por ello justificación alguna para suspender el procedimiento de apelación hasta que concluya el proceso penal.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

3. En relación con el Reparo 3: Depreciaciones no aceptadas por activos transferidos al no haberse demostrado su saldo de vida útil, manifiesta que en este caso el Tribunal Fiscal se ha pronunciado acerca de la cuestión de fondo que era objeto de discusión en el procedimiento administrativo, que consistía en determinar si la deducción de la depreciación de los activos adquiridos a Telefónica del Perú en el marco de un proceso de reorganización simple, se encontraba condicionada a la verificación de que los mismos contaban con vida útil remanente al momento de su adquisición, situación que dista a lo que corresponde en el marco de la revocación de un acto administrativo.

Arguye que, en el presente caso el Tribunal Fiscal no ha revocado la posición esgrimida por la Sunat como sustento de su reparo, sino que la ha confirmado; en tal sentido, resulta viable la interposición de la presente demanda para obtener del juez un pronunciamiento que concluya en la nulidad del reparo mantenido por el Tribunal Administrativo.

Menciona que, la Sunat y el Tribunal Fiscal le han impuesto una exigencia ilegal para la deducción de la depreciación de los activos adquiridos a Telefónica del Perú en virtud de la reorganización simple, pues no obstante que se ha demostrado que a partir del ejercicio dos mil ya no podía condicionarse la deducción depreciación a que se acrede que los bienes mantenían una vida útil remanente, e incluso se había establecido como único aspecto a tener en cuenta que los bienes debían tener para la adquirente el mismo costo que tenían para la transferente, han resuelto exigirnos que acreditemos cuál era la vida útil de los bienes al momento de su adquisición, transgrediendo así el texto expreso de los artículos 104 de la Ley del Impuesto a la Renta y 22 y 69 de su Reglamento.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

4. En lo concerniente al Reparo 4: Dedución tributaria denominada "Overhead" señala que al momento de calcular el impuesto a la renta del ejercicio dos mil, en forma correcta, Telefónica Móviles no incluyó en el costo de los activos producidos o construidos el valor de los gastos de administración y de sus gastos generales asignados a los mismos a través de este procedimiento, sino que los consideró como gastos corrientes del ejercicio y procedió a deducirlos para el cálculo del Impuesto a la Renta. Al respecto, la Sunat consideró que Telefónica Móviles debía mantener el tratamiento tributario que había seguido para la gestión financiera, ello a pesar que ese tratamiento no tenía respaldo en las normas contables, en tanto que no era posible realizar la identificación específica a que hace mención el párrafo 18 de la NIC 16.

Alega que, el Tribunal Fiscal no ha sustentado ni demostrado que el porcentaje de gastos de administración y de gastos generales determinados por Telefónica Móviles, fuera directamente atribuible a la producción y construcción de los activos como exige la NIC 16, sino que se ha limitado a sostener que dicho porcentaje guardaba vinculación razonable con la producción y construcción de los activos.

5. Respecto al Reparo 5: Provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley, manifiesta que el Tribunal Fiscal llegó a la conclusión que Telefónica Móviles no acreditó la morosidad de sus deudores porque no realizó gestión de cobranza a ninguno de ellos. Siendo que para llegar a esa conclusión, descalifica todas y cada una de las gestiones de cobranza realizadas por Telefónica Móviles; es decir, para el Tribunal Fiscal no se hizo gestión de cobranza alguna.

Señala que, el Tribunal Fiscal tuvo por demostrada la realización de las gestiones de cobranza que permitían acreditar la morosidad de cada uno de los deudores; sin embargo, los descalifica bajo el argumento de que en su opinión no es posible concluir mediante prueba fehaciente que,

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

respecto de las deudas que han sido objeto de provisión, los titulares hubieran tomado conocimiento de los mensajes IVR o de las llamadas efectuadas por el sistema saturador ni el momento en que se realizaron, pese a que se le entregó una relación con el registro de los clientes a quienes se enviaron los mensajes y se realizaron las llamadas, que coincide con el listado de clientes cuyas deudas fueron provisionadas.

Por otro lado, precisa que el Tribunal Fiscal sostiene que junto con los reportes emitidos por los call center para sustentar la realización de las llamadas a los clientes morosos, Telefónica Móviles debió también presentar la documentación sustentatoria que acredite la realización de los actos que en ellas se afirma haber efectuado. Es decir, se está exigiendo que se levante el secreto a las comunicaciones de cada deudor; lo cual no es posible debido a que afecta el derecho a la intimidad y privacidad de los deudores morosos. Al respecto, lo que debió hacer la Sunat es verificar si existía coherencia entre la relación de clientes morosos y la lista de personas a las que los *call center* contratados por Telefónica Móviles efectuaron las llamadas de cobranza. En todo caso, dado que solo se llamaba a los clientes morosos y no a los regulares, la Sunat debió concluir que la razón por la que los call center llamaron por encargo de Telefónica Móviles fue para requerirles que paguen sus deudas.

Agrega que, el error del Tribunal Fiscal viene dado por el hecho que hace depender el carácter de gestión de cobranza de este mecanismo (corte parcial y total del servicio), a lo que haga o deje de hacer el cliente moroso, cuando –en rigor- una gestión de cobranza se define en función de la actividad desarrollada por el acreedor para requerir el pago del crédito por parte de su deudor y no en la conducta que este asuma.

Por otra parte, expresa que es falso que la inclusión de la deuda vencida en los recibos telefónicos, responda a una finalidad meramente

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

informativa, como erróneamente sostiene el Tribunal Fiscal, pues ello responde a un uso directivo del lenguaje, dado que en forma expresa se alude a una deuda pendiente respecto de la cual se requiere su pago.

Asimismo, resulta arbitrario que el Tribunal Fiscal pueda desconocer el carácter de requerimiento de pago, a la inclusión de la deuda vencida en el recibo del mes corriente, sobre la base de haber incluido en los recibos la indicación de no tomarse en cuenta; por cuanto, como es obvio, entre la fecha de impresión del recibo y su fecha de entrega al cliente pasan varios días, tiempo durante el cual este podría haber ya haber pagado la deuda y, por tanto, se trataría de un requerimiento infundado. Sin embargo, esto no le resta el carácter compulsivo que tiene el aviso.

CUARTO.- En cuanto a la **pretensión de plena jurisdicción**, la parte demandante indicó, básicamente, lo siguiente:

1. En relación con el Reparo 1: Cargas financieras – Carve Out, manifiesta que, se encuentra acreditado con la documentación que obra en el expediente, que las cargas financieras reparadas por la Sunat corresponden a pasivos empleados por Telefónica del Perú para la expansión del negocio de telefonía móvil que fue posteriormente transferido a Telefónica Móviles en el marco de la reorganización simple; es decir, que se encuentran relacionados con la generación de rentas gravadas, por lo que Telefónica Móviles tiene derecho a deducir las cargas financieras objeto de reparo.

Por otro lado, añade que se encuentra acreditado que no existía una alternativa distinta para identificar cuál era el importe pendiente de pago de los pasivos relacionados con los activos transferidos a Telefónica Móviles, que la metodología “carve out” que fue empleada para la identificación de esa deuda. Además, ni la Sunat ni el Tribunal Fiscal han

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

sugerido o indicado qué metodología debió emplearse. En todo caso, si existiese alguna objeción por parte de la Sunat y del Tribunal Fiscal en relación con la deducción de los intereses, esa objeción no podía implicar el cuestionamiento total de los mismos, pues ello supone asumir como verdades probadas que (i) Telefónica del Perú no se endeudó para financiar sus inversiones en la línea de negocios de telefonía móvil y que (ii) sí se financió, destinó los recursos en actividades distintas.

2. En lo relativo al Reparo 4: Deducción Tributaria denominada “Overhead, señala que en el presente caso no se encuentra acreditado que la atribución del importe de los gastos de administración y de gastos generales reparados haya sido realizado conforme a las normas contables vigentes, sino por el contrario, se ha acreditado que dicha atribución había sido realizada en forma incorrecta, lo que desvirtúa la procedencia del repara.

Agrega que, el hecho de que los auditores externos no hubieran advertido oportunamente que el procedimiento seguido por Telefónica Móviles para la asignación de los gastos de administración y gastos generales al costo de los activos construidos no se ajustaba a lo dispuesto en las normas contables, no impedía que, una vez advertido el error, se enmendase para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Lo contrario significaría asumir que los contribuyentes están obligados a seguir en su error inicial, lo cual es inadmisible.

Concluye señalando, que siendo evidente que Telefónica Móviles tenía derecho a la deducción del íntegro de los gastos de administración y de los gastos generales en que había incurrido durante el ejercicio dos mil, se solicita en la demanda que se declare que el tratamiento tributario que había seguido Telefónica Móviles es el aplicable.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

3. En lo concerniente al Reparo 4: Provisión de Cobranza dudosa no sustentada conforme a ley, indica que el Tribunal Fiscal ha evaluado aisladamente cada uno de los mecanismos de cobranza que tenía instalado Telefónica Móviles. En tal sentido, no ha reparado que incluso en el supuesto que un determinado deudor no hubiese sido gestionado a través de un mecanismo de cobranza, sí habría sido gestionado por medio de otro. Por ejemplo, si a criterio del Tribunal Fiscal el sistema saturador no cumplió su objetivo, es posible constatar que el deudor sí fue requerido por el sistema de *call center*, así como mediante la inclusión de la deuda vencida en el recibo de pago; y si el Tribunal Fiscal considera que este tampoco funcionó, está el corte parcial y total del servicio; y, en su caso, la baja del servicio, lo cual constituiría prueba indubitable de la voluntad de cobro por parte de Telefónica Móviles.

Añade que, en cuanto a las constancias de que las llamadas sean recibidas por los deudores, ello supondría grabar el contenido mismo de las comunicaciones, lo cual es violatorio del derecho a la privacidad de las comunicaciones.

Manifiesta, que, la Sunat nunca cuestionó la deducción de los pagos que se efectuó a los *call center* como consecuencia de la realización de las llamadas a los clientes morosos; por ende, resulta incongruente y violatorio de la prohibición de ir contra los propios actos que, de un lado, la Sunat objete la fehaciencia de la realización de llamadas por parte de los *call center* a los clientes morosos y, de otro lado, no haya objetado la deducción de los gastos en que Telefónica Móviles incurrió al pagar por esos servicios, pese a que uno de los requisitos establecidos para la deducción de un gasto es que corresponda a una operación fehaciente, como lo ha establecido el Tribunal Fiscal en reiteradas oportunidades.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Arguye que, la inclusión de la deuda vencida en el recibo corriente, tiene por objeto conminar al cliente moroso para que pague tal deuda si no quiere que se le suspenda el servicio.

Precisa, haciendo alusión al corte parcial y total del servicio, que una posición como la que propone el Tribunal Fiscal, deja librada la provisión de cuentas de cobranza dudosa a la contingencia de lo que haga o deje de hacer el deudor respecto del servicio contratado, sin importar los mecanismos de cobro ejecutados por el acreedor para el cumplimiento de la obligación. Al respecto, las gestiones de cobranza se definen en función de la actividad del acreedor, no de la estrategia o la conducta que pueda desplegar el deudor para evadir el pago de su deuda.

4. En base al principio de proporcionalidad y razonabilidad, las gestiones de cobranza del acreedor deben apreciarse según el negocio en particular y el *modus operandi* de Telefónica Móviles.

QUINTO.- Conocida la causa en primera instancia, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró¹:

1. **Infundada la demanda** respecto a la **primera pretensión principal**, en los extremos referidos a:
 - 1.1 Reparo 1: Cargas Financieras – Carve Out.
 - 1.2 Reparo 4: Deducción Tributaria denominada “Overhead”.
2. **Infundada la demanda** en el extremo de la **segunda pretensión principal – pronunciamiento de plena jurisdicción**.
3. **Improcedente la demanda** en el extremo referido al Reparo 2: Retiro de Bienes de Accionistas Mayoritarios Telefónica del Perú (Red Analógica Nortel).

¹ Véase a fojas 1644 del expediente principal.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

4. **Improcedente la demanda** en el extremo referido al Reparo 3: Depreciación no aceptada por activos fijos transferidos en el bloque patrimonial.
5. **Infundada la demanda** en el extremo referido al Reparo 5: Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa.

Sobre el particular, el Juzgado sustentó su decisión en los siguientes argumentos:

- Respecto al Reparo 1: Cargas Financieras – Carve Out, menciona que el Estado de Flujo de Efectivo por sí solo no es un medio probatorio suficiente para acreditar que los ingresos por préstamos fueron destinados a la producción de la renta o al mantenimiento de la fuente y, por tanto, de ello no se puede establecer la conexión entre los pagos por intereses que se pretende deducir con la renta o el mantenimiento de la fuente y así poder establecer el principio de causalidad de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, dicho Estado de Flujo debe estar acompañado de otros medios probatorios que acrediten y corroboren que los montos señalados en aquel documento contable reflejen la realidad económica y operaciones de inversión de la empresa.

Agrega, que no se presentó documentación sustentatoria que acredite los financiamientos señalados en el informe denominado “Desarrollo del planeamiento de asignación de la deuda financiera Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta a Telefónica Móviles Sociedad Anónima Cerrada al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve”, ni las tasas de intereses pactadas en ellos. Asimismo, la demandante presentó un cuadro con la determinación mensual de los intereses deducidos en el ejercicio dos mil; sin embargo, las tasas que allí aparecen son distintas a las tasas de 7.70% anual que la propia demandante refirió como tasa anual promedio de los financiamientos en el informe precitado, lo cual denota una incoherencia.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

En cuanto a los informes de la firma Pricewaterhouse Coopers de fechas quince de mayo de dos mil seis, dieciséis de febrero de dos mil seis y treinta y uno de mayo de dos mil once, el Juzgado señala que no se sustentan en el examen de documentos que acrediten los financiamientos que originaron la carga financiera materia de reparo, pues los mismos señalan que fueron elaborados en base de documentos presentados por la propia demandante, sin que hayan sido verificados o validados por la firma auditora.

Respecto al informe de la Universidad del Pacífico, el Juzgado refiere que no constituye medio probatorio para acreditar la carga financiera reparada, en tanto que es una opinión técnica financiera, más no un análisis tributario que conlleve a establecer fehacientemente la causalidad de los gastos deducidos por concepto de intereses de los financiamientos, tal como lo establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, el citado informe no se sustenta en el examen de documentos que acrediten los financiamientos que originaron la carga financiera materia de reparo, tanto más si dicho informe ha sido elaborado en base a informes que tampoco fueron realizados sobre la base de documentos que acrediten el financiamiento. Específicamente, en relación con el Estado de Flujo Efectivo, el Juzgado indica que se debe señalar que los mismos no son documentos para acreditar el origen de los préstamos adquiridos si es que no están acompañados de la documentación sustentatoria.

En cuanto a la Carta de Ernest & Young, el Juzgado menciona que no constituye medio probatorio para acreditar la carga financiera reparada, en tanto que es una opinión técnica financiera, más no un análisis tributario que conlleve a establecer la causalidad de los gastos deducidos por concepto de intereses de los financiamientos, tal como lo establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Tanto más si de la misma carta se puede apreciar que ha sido elaborada sobre la base del análisis de los estados financieros de Telefónica del Perú, lo que significa que no se sustenta en el examen de documentos que acrediten los financiamientos que habrían originado la carga financiera que es materia de reparo.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Añade que, era necesario que la demandante sustente que los intereses se originaron en financiamientos obtenidos para adquirir activos transferidos en la reorganización, siendo necesario que para ello acreditara cuáles fueron los financiamientos que originaron los intereses, así como los activos adquiridos con los referidos financiamientos, apreciándose de autos que no se acreditó que los intereses deducidos se originen en financiamientos efectivamente recibidos, sino que fueron determinados en forma estimada, sobre la base de un monto estimado de financiamiento y sin detallar el cálculo que realizaron para obtener dicho monto, ni presentar pruebas documentarias. Asimismo, refiere el Juzgado que resultaba necesario que la actora presente una análisis pormenorizado de sus movimientos de efectivo correspondiente a los ejercicios que pudieran encontrarse incididos en sus operaciones de financiamiento, que mostrara el movimiento del dinero y la utilización del mismo, así como la documentación sustentatoria de dichas utilizaciones y/o análisis debidamente sustentados que permitieran examinar la vinculación de los préstamos obtenidos por Telefónica del Perú con la obtención de la renta o el mantenimiento de la fuente, lo cual no hizo la demandante.

En relación con la carga de la prueba, alega el Juzgado que la Administración, con la finalidad de llegar a la verdad material de los hechos, requiere a los contribuyentes la presentación y/o exhibición de los documentos sustentatorios de las operaciones y el contribuyente está en la libertad de presentar toda la documentación que conlleve sustentarlos. En ese sentido, si bien es la Administración la que previo a emitir su resolución tiene que buscar y agotar todos los medios para llegar a la verdad material de los hechos, ello no puede ser posible si el contribuyente no coopera para que ello se pueda dar. En consecuencia, era la demandante quien se encontraba en mejor condición para sustentar las operaciones que generaron el Reparo –Carga Financiera-, en tanto que la documentación necesaria estaba bajo su dominio. Así, debía demostrar cuál era el monto que Telefónica del Perú debía trasladar a Telefónica Móviles como carga financiera y explicar y detallar los cálculos realizados para llegar a tal monto; también debía demostrar que al momento en

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

que se realizó la reorganización simple y se disgregó un bloque patrimonial de Telefónica del Perú para convertirse en Telefónica Móviles, aquella aún no había terminado de cancelar los financiamientos adquiridos; y, finalmente, debía demostrar que los préstamos o financiamientos adquiridos por Telefónica del Perú fueron destinados a la generación de la renta o al mantenimiento de su fuente, relacionado en las actividades propias de Telefónica Móviles.

Argumenta que, la resolución del Tribunal Fiscal objeto de controversia ha sido debidamente motivada, en tanto que se realizó un análisis de la norma tributaria relacionada al reparo, se hizo un estudio completo del expediente administrativo y se analizaron todos los argumentos planteados por la demandante.

- En relación con el Reparo 2: Retiro de bienes de accionistas mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, el Juzgado señala que si bien la demandante presentó su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, no obstante, la resolución que resuelve la apelación en este extremo no emite un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, pues lo que hace el Colegiado Administrativo es suspender el procedimiento de apelación hasta que culmine el proceso penal; en consecuencia, no se ha agotado la vía administrativa.

Refiere, que sin perjuicio de lo señalado, el Tribunal Fiscal se encontraba facultado para suspender el proceso de apelación, pues si bien en el procedimiento administrativo se discuten los tributos dejados de pagar por el retiro de bienes de los accionistas mayoritarios de Telefónica del Perú y en el proceso penal se juzga si la omisión de dejar de pagar los tributos se realizó mediante astucia o ardid por parte de los representantes legales de Telefónica Móviles; no es menos cierto que en el proceso penal se está procesando a los representantes legales de Telefónica Móviles, quienes dejaron de pagar el tributo que es materia de controversia en sede administrativa; encontrándose por ello relacionados ambos procesos.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

- En cuanto al Reparo 3: Depreciaciones no aceptadas por activos fijos transferidos en el bloque patrimonial, refiere el Juzgado que si bien la demandante presentó su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal; sin embargo, la resolución que resuelve la apelación en este extremo no emite un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, pues lo que hace el colegiado es ordenar a la Administración Tributaria que vuelva a emitir pronunciamiento al respecto; en ese sentido, no se ha agotado la vía administrativa en este extremo.
- Respecto al Reparo 4: Deducción tributaria denominada “Overhead”, señala el Juzgado que: «*La contabilización realizada por la demandante, se encontraba arreglado (sic) a lo dispuesto por la NIC 16, atendiendo a que los conceptos considerados como parte del costo, guardaban vinculación con aquellos gastos indirectos los mismos que eran susceptibles de forma (sic) parte del costo de los activos fijos en construcción o en curso; asimismo se debe señalar que en los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2000, así como de sus notas explicativas, no se ha dejado evidencia alguna respecto a que el importe de los activos incluyeran indebidamente los gastos indirectos que han sido incorporados al costo de éstos, no habiéndose tampoco evidenciado que desde el punto de vista contable se haya procedido al registro con prescindencia de lo establecido en la NIC 16; por tanto, lo hizo la demandante en deducir los gastos activados, por lo que se determina que el repara bajo análisis esta (sic) con arreglo a ley; tanto más, si tenemos en cuenta que la Administración no cuestiona la contabilidad de la demandante, sino por el contrario reconoce y valida el procedimiento seguido por la demandante a efectos de cuantificar el importe de lo que denomina ‘overhead’, el cual ella misma demuestra se sustenta en criterios objetivos y de aplicación uniforme*»².
- Respecto al Reparo 5: Provisión de Cobranza Dudosa, el Juzgado indica que para que un contribuyente pueda deducir del Impuesto a la Renta las deudas de cobranza dudosa, previamente debe cumplir con tres requisitos, los cuales

² Véase a fojas 1691.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

son concurrentes; esto es, no basta que el contribuyente acredite el cumplimiento de uno o dos requisitos, sino que debe acreditar haber cumplido con los tres.

Agrega, que de acuerdo al inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 del su Reglamento, la demandante no se encontraba obligada a acreditar que los ocho sistemas de cobro fueron utilizados o que conducen a la recuperación de sus acreencias, sino que bastaba que se acredite uno de ellos para que la Administración Tributaria acepte y reconozca la deducción.

Indica también, que los sistemas Mensajes IVR y Saturador no acreditan mínimamente que se hayan realizado los mensajes ni las llamadas a los titulares del servicio de telefonía que presta la demandante, pues no obran en el expediente administrativo medios probatorios idóneos que permitan identificar a cada uno de los deudores morosos, lo cual evidenciaría que se ha cumplido con inquirir el cumplimiento del pago de la deuda y, por ende, que se han realizado las gestiones de cobranza luego del vencimiento de la deuda. Al respecto, precisa –el Juzgado- no se exige que la demandante exhiba el tenor o contenido de las comunicaciones telefónicas que refiere haber realizado a sus deudores –lo cual implicaría vulnerar los derechos constitucionales de estos últimos-, sino que demuestre haber efectuado la gestiones de cobranza con evidencia o constancia de sus recepción por parte del deudor, lo que no se ha cumplido en autos. Además, con los mencionados sistemas no es posible admitir que la empresa demandante haya acreditado las dificultades financieras de sus deudores cuando no se cuenta mínimamente con el registro de las llamadas que refiere haber realizado a sus deudores.

Alega, asimismo, que la demandante debió demostrar la existencia de dificultades financieras de sus deudores o su morosidad mediante las gestiones de cobranza de las deudas vencidas y además que dichas deudas sean las

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

mismas que fueron provisionadas, lo que no fue cumplido por la actora según se tiene del expediente administrativo que obra en autos.

Asimismo, sostiene que según la Administración Tributaria, la demandante presentó reportes de los gestores –Call Center donde describen que habían realizado las llamadas de cobro a los deudores en el ejercicio 2000; sin embargo, dichos reportes no sustentan el haberse inquirido el pago de la deuda, con la precisión de los montos y fechas de vencimiento.

Argumenta, que la demandante le otorga un significado tributario al sistema de corte parcial y total del servicio de telefonía para sustentar que sus deudores se hallaban en situación financiera crítica o de morosidad mediante gestiones de cobranza; sin embargo, tal argumento no cumple con el requisito previsto en el numeral 1) del literal f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que el solo hecho de proceder al corte parcial o total del servicio telefónico, no implica que la demandante haya realizado la gestión de cobranza indicando el monto de las deudas, la fecha de vencimiento de las mismas y que estas sean las que correspondan a la provisión.

Arguye, con relación a la notificación de baja, que la demandante no ha demostrado en el expediente administrativo que sus deudores hayan recibido las notificaciones emitidas por ella respecto de sus deudas vencidas.

En cuanto al sistema cobranza prejudicial y gestión judicial, manifiesta que la demandante no ha aportado pruebas concretas que conlleven a determinar que en efecto realizó las gestiones de cobro, pues no ha presentado las comunicaciones o cartas emitidas por los gestores de cobranza dirigidos a sus deudores donde se pueda especificar el requerimiento de las deudas, con excepción del cliente Martonetti O. de Nugent Giuliana; siendo que con la presentación de una sola correspondencia a un solo cliente deudor, no se puede pretender acreditar que todo el universo de deudores fue requerido al pago mediante este sistema.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Señala, respecto al sistema Infocorp, que no obra en autos que la demandante haya presentado informes enviados a Infocorp donde se verifique la relación de los deudores morosos y el detalle de las deudas y que dicho informe haya sido recepcionado por este último; por lo tanto, no se puede verificar que en efecto este servicio se haya prestado efectivamente, pues el solo contrato no acredita la ejecución del servicio.

En cuanto al sistema de cobro de las deudas vencidas, manifiesta que la anotación que obra en los recibos de teléfono que presentó la demandante, no constituye un requerimiento de pago de lo adeudado en el mes o meses anteriores, pues se halla formulada en forma condicional; además, no se establece claramente el monto de la deuda ni la exigencia del cumplimiento de pago, ni se tiene la constancia de haber sido recibida por el titular (deudor) del servicio.

SEXTO.- Impugnada esta decisión a través del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante³, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, confirmó⁴ la sentencia apelada que declaró infundada la demanda respecto a la primera pretensión principal en cuanto a los extremos referidos a los reparos por Cargas Financieras – Carve Out, Deducción Tributaria denominada “Overhead” y Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa; asimismo, respecto a la segunda pretensión principal de plena jurisdicción. Asimismo, confirmó la apelada en cuanto declaró improcedente la demanda respecto a la primera pretensión principal en lo concerniente a los reparos por Retiro de Bienes de accionista mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (Red Analógica Nortel) y Depreciaciones no aceptadas por activos fijos transferidos en el bloque patrimonial.

³ Véase a fojas 1728 del expediente principal.

⁴ Véase a fojas 1920.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

En este caso, la Sala Superior consideró, en concreto, que:

- Lo alegado respecto a que se ha desconocido todo mérito probatorio a los informes de la firma Pricewaterhouse Coopers, al informe de la Universidad del Pacífico y la Carta de Ernest & Young que se pronunciaron sobre la suficiencia de los estados de flujo de efectivo de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta para sustentar la causalidad de las cargas financieras reparadas, no tiene real asidero en el presente caso, pues tanto en sede administrativa como en sede judicial, sí se han valorado adecuadamente los referidos documentos presentados por la contribuyente, resultando razonable la conclusión acerca de su insuficiencia como medios probatorios por constituir tan solo opiniones o apreciaciones técnicas, cuya implicancia es específicamente contable y financiera, basadas únicamente en la revisión del informe preparado por la Gerencia Central de Finanzas de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, de enero de dos mil⁵, en los Estados Financieros auditados de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y nueve y los Estados Financieros auditados de Telefónica Móviles Sociedad Anónima Cerrada del dos mil; respecto de los cuales no se efectuó ningún procedimiento de auditoría tendiente a examinar los documentos que respaldan los asientos contables y su representación en los estados financieros, por lo que no se genera debida convicción respecto al destino de los financiamientos cargados a gasto por el importe de S/. 62'033,544.26, ni sustentan la relación de causalidad con la generación de renta gravada.
- Lo alegado acerca del desconocimiento del valor probatorio de los estados de flujo efectivo y el precedente formulado por la Corte Suprema en la Casación N°3412-2008-Lima, según el cual los estados de flujo de efectivo son pruebas suficientes para acreditar el destino de las cargas financieras, no desvirtúa la justificación del reparo planteado, pues si bien es cierto que en la citada sentencia se otorgó mérito probatorio a los Estados Financieros debidamente

⁵ Informe denominado “Desarrollo del planeamiento de asignación de la deuda financiera de Telefónica del Perú S.A.A. a Telefónica Móviles S.A.C. al 31 de diciembre de 1999”.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

auditados a efecto de determinar que los ingresos del exterior sí fueron empleados para generar renta gravada; no menos verdad es que se llegó a dicha conclusión debido a que en el caso analizado (por la casación), los importes del financiamiento adquirido y la inversión en la adquisición de activos coinciden (exactamente), por lo que resulta razonable tal conclusión; situación distinta al caso de autos, pues precisamente el motivo del reparo, es no haber sustentado válidamente la cuantificación de la deuda asignada a la demandante.

- Dentro del procedimiento de fiscalización no se le requirió a la demandante identificar específicamente el uso del efectivo proveniente de cada financiamiento recibido, sino «*(...) sustentar por escrito así como con documentación original, contratos traducidos en castellano, entre otros, la naturaleza, origen y aplicación de los gastos financieros transferidos de su empresa vinculada Telefónica del Perú S.A.A. registrados en su Cuenta Contable 671110-Intereses deuda Telefónica del Perú S.A.A. por el importe de S/. 62'033,544.15, debiendo sustentar las operaciones que originan la citada carga financiera y demostrar que se tratan de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente gravada*- Carece de sustento el alegado desconocimiento de la identificación efectuada por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, de los pasivos que estaban relacionados con el negocio de telefonía móvil y que generaban cargas financieras deducibles, toda vez que el reparo por intereses provisionados en la Cuenta N° 671110 por S/. 62'033 ,544.26, obedece a la falta de acreditación documentaria respecto a la identificación y destino de los préstamos que habrían originado la carga financiera transferida a la ahora demandante, pese a haber sido requerida en forma reiterada para ello en la etapa de fiscalización.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

- La resolución administrativa impugnada en el extremo referido al Reparo por Retiro de bienes de accionista mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (Red Analógica Nortel), no contiene un pronunciamiento de fondo sobre la materia controvertida, sino que se ha limitado a declarar la suspensión del procedimiento administrativo al existir un proceso penal en trámite en el cual se dilucidarán los hechos que originaron la referida acotación, ordenando la remisión de los actuados a la Administración y que esta devuelva los mismos al Tribunal Fiscal una vez culminado el proceso penal, adjuntando copia de la sentencia respectiva para el pronunciamiento definitivo.
- Respecto al Reparo por Depreciaciones no aceptadas por activos fijos transferidos en el bloque patrimonial, el Tribunal Fiscal no emitió un pronunciamiento sobre el fondo, toda vez que dispuso que la Administración Tributaria revise correctamente la información proporcionada en la fiscalización e incluya nuevos medios probatorios admitidos en la etapa de apelación; por consiguiente, dicho extremo de la resolución administrativa constituye un acto administrativo que no causa estado.
- En lo concerniente al Reparo por Deducción Tributaria denominada “Overhead”, de los actuados administrativos se advierte que fue la propia empresa demandante, la que producto de una política corporativa, activó como componentes del costo de sus activos parte de los gastos de personal y operativos (gastos indirectos) contabilizados en el ejercicio dos mil, aplicando para ello un procedimiento de cuantificación denominado “overhead” que le permitió asignar un porcentaje de dichos gastos a cada proyecto en forma mensual, contabilización que se ajusta a lo previsto en el párrafo 18 de la NIC 16, por lo que habiéndose determinado que dichos gastos indirectos fueron reconocidos como parte del costo de los bienes, correspondía que dicho costo de dedujera vía depreciación y no directamente como gasto del ejercicio vía declaración jurada como pretende la demandante, toda vez que no existe un

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

trato diferenciado entre las normas contables y tributarias que motiven tal deducción.

- En relación con el Reparo por Provisión de Cobranza Dudosa, de los actuados administrativos puede concluirse que los mecanismos de cobranza implementados por la ahora demandante no acreditan fehacientemente la morosidad del deudor, toda vez que no se ha demostrado documentariamente la realización de gestiones de cobranza de la deuda objeto de provisión contable en las cuentas de cobranza dudosa; *ergo*, el reparo formulado por la Administración Tributario resulta justificado y ceñido a derecho, sin que la empresa accionante lo haya desvirtuado convenientemente, por lo que corresponde desestimar lo alegado al respecto.

SÉPTIMO.- Pues bien, teniendo cuenta lo anotado, debemos iniciar el presente análisis refiriéndonos la causal descrita en el *literal a)* del numeral 2 de la presente sentencia, a través de la cual se denuncia la ***infracción normativa del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado y del artículo 50 inciso 6 del Código Procesal Civil.***

Sobre el particular, la recurrente sostiene que, respecto al Reparo Carga Financiera Carve Out, la Sala incurre en motivación aparente al concluir indebidamente que son insuficientes como medios probatorios: (i) Los informes de la firma Pricewaterhouse Cooper; (ii) El informe de la Universidad del Pacífico; y, (iii) La carta de Ernst & Young, que se pronuncian sobre la suficiencia de los estados de flujo de efectivo de Tránsito Promedio Diario - TDP para sustentar la causalidad de las cargas financieras reparadas.

Asimismo, denuncia que el Colegiado Superior rechaza mediante una motivación aparente, uno de los argumentos centrales de la apelación y de la demanda sobre la aplicación del método de Carve Out para la identificación de la porción de los financiamientos recibidos por Telefónica del Perú Sociedad

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Anónima Abierta que sería transferida, en el marco de la reorganización simple, a favor de Telefónica Móviles Sociedad Anónima.

Por otro lado, respecto al Reparo Provisión de Cobranza dudosa, analizado en el caso de autos, la recurrente aduce que la Sala incurrió en una incoherencia narrativa caracterizada por la falta de consistencia lógica en los argumentos que se exponen; en tanto que la Sala acepta que la Administración verificó que el sistema de Respuesta de Voz Interactiva -IVR y el Saturador reflejan llamadas a los clientes recordándoles su condición de deudores, situación que coincide con lo señalado en la resolución del Tribunal Fiscal impugnada, en el sentido que la Administración verificó que a través del sistema se registra un control de adeudos y se refleja llamadas a clientes recordándoles su condición de cliente deudor (es decir, hay requerimientos de pago), para luego de manera incongruente, afirmar que no constituye en estricto una gestión de cobranza, sosteniendo como argumento de su afirmación, que el sistema no permite identificar a los clientes con deudas provisionadas con el reporte de las llamadas efectuadas, es decir, la Sala Superior acepta que el sistema emite un reporte de las llamadas efectuadas, pero sostiene que el sistema no permite identificar a los clientes con deudas provisionadas con el reporte de las llamadas efectuadas, omitiendo que la recurrente presentó el detalle de la provisión de cobranza dudosa, por lo que deja de lado la consecuencia lógica de que la Administración podía fácilmente contrastar que los clientes morosos a los que se les hizo las llamadas (según el reporte del sistema), coinciden con los clientes cuyas deudas fueron provisionadas (conforme al detalle de la provisión).

OCTAVO.- Debido a que la alegación referida a que la Sala Superior habría incurrido en defectos de motivación que viciarían su pronunciamiento se encuentra relacionada a dos de los reparos discutidos en el presente proceso, procederemos a analizar esta infracción en cuanto se refiere a cada uno de los reparos involucrados.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Así, corresponde, en primer lugar, controlar la fundamentación de la Sala Superior en cuanto al Reparo Carga Financiera Carve Out.

En ese sentido, podemos comprobar que la Sala inicia su análisis de los medios probatorios aportados señalando que:

«...en lo concerniente al reparo por Cargas Financieras, que el artículo 37, inciso a), del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo número 054-99-EF, aplicable al caso sub-judice por razón de temporalidad, preceptúa que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles los intereses de deudas y gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su renta productora...»⁶.

Luego, la Sala estableció que la Sunat requirió a la empresa demandante la documentación necesaria para determinar la naturaleza, origen y aplicación de los gastos financieros transferidos de su empresa vinculada Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta por el importe de S/ 62'033,544.15 «debiendo para tal efecto sustentar las operaciones que originan la citada carga financiera y demostrar que se tratan de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente gravada...».

En respuesta a dicho requerimiento «la empresa presentó un cuadro simple con el cálculo mensual de intereses por un total de US\$ 17'588,189.67, copia de la factura N° 3403-0001067 emitida por Telefónica del Perú Sociedad Anónima

⁶ Véase a fojas 1923 del expediente principal.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Abierta, por concepto de gastos financieros contrato de enero a diciembre del dos mil por el importe de US\$ 17'588,189.67 más IGV, asientos contables de la operación y copia del informe preparado por la Gerencia Central de Finanzas de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, documentos obrantes de folios veintidós mil cuatrocientos a veintidós mil trescientos noventa y dos»⁷.

Asimismo, al apelar de la resolución que confirmó el indicado reparo, la contribuyente presentó tres informes elaborados por la firma Pricewaterhouse Coopers: «*Análisis e interpretación de los Estados de Flujos de Efectivo por los años terminados el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, mil novecientos noventa y seis, mil novecientos noventa y siete, mil novecientos noventa y ocho, mil novecientos noventa y nueve, dos mil y dos mil uno*», de fecha dieciséis de febrero de dos mil seis.

Respecto a este primer informe, la Sala determina, sin que haya sido contradicho por la recurrente, que se realizó:

«...en base a la lectura de dictámenes de auditoría sobre los estados financieros de la compañía por los años indicados, análisis de financiamiento de corto y largo plazo obtenido por la compañía por los años indicados, análisis de financiamiento de corto y largo plazo obtenido por la compañía en los mismos años, análisis financiero de la aplicación de los flujos de efectivo recibidos de las operaciones de financiamiento indicadas y el procedimiento de indagación a la Gerencia de la compañía sobre los efectos de las referidas transacciones, concluyó que Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta efectivamente utilizó los fondos captados a través de créditos a corto y largo plazo, bonos, papeles comerciales y créditos bancarios en general para atender las necesidades de efectivo requeridas para sus operaciones y que los

⁷ Véase a fojas 1924 del expediente principal.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

fondos captados por los financiamientos integraron el total de su caja junto con los recursos generados por sus operaciones propias...»⁸.

El segundo informe presentado, denominado «*Informe de procedimientos previamente convenidos aplicados a los supuestos utilizados para la asignación de la deuda financiera de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta para la asignación de la deuda financiera a Telefónica Móviles Sociedad Anónima Cerrada, al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve*», concluyó señalando:

«...que el tratamiento contable basado en el concepto ‘Carve out’ para la asignación de la deuda de Telefónica del Perú S.A.A. (por el importe de US\$ 200 millones) a Telefónica Móviles S.A.C. es apropiado, sin embargo, precisa también que su revisión ha tenido como base la información proporcionada por la empresa contratante, esto es, el Informe preparado por la Gerencia Central de Finanzas de Telefónica del Perú S.A.A. de enero del dos mil denominado ‘Desarrollo del planeamiento de asignación de la deuda financiera de Telefónica del Perú S.A.A. a Telefónica Móviles S.A.C. al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve’, el contrato de reconocimiento de deuda y compromiso de pago suscrito entre Telefónica del Perú S.A.A. y Telefónica del Perú S.A.A. de mil novecientos noventa y cinco a mil novecientos noventa y nueve y los Estados auditados de Telefónica Móviles S.A.C. de dos mil, sobre los cuales no se ha llevado a cabo ningún procedimiento tendiente a su verificación y/o validación...»⁹.

Del mismo modo, el tercer informe también se realiza «*basándose en la información incluida en el referido informe de Desarrollo del planeamiento de asignación de la deuda financiera de Telefónica del Perú S.A.A. a Telefónica Móviles S.A.C. y el análisis de sus flujos de efectivos,[y] concluyó que el tratamiento contable aplicado por Telefónica del Perú S.A.A. basado en el*

⁸ Véase a fojas 1925.

⁹ Véase a fojas 1926 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

concepto ‘Carve out’ representa un tratamiento contable apropiado, necesario y razonable para la asignación de los pasivos relacionados con los activos transferidos a la contribuyente y refleja la realidad económica del bloque patrimonial transferido a esta última»¹⁰.

NOVENO.- También en la etapa de apelación, continúa la sentencia materia de examen, se presentó un informe elaborado por la Universidad del Pacífico denominado «Servicio de Consultoría: Flujo de Efectivo», «cuyo objetivo -tal como lo reconoce la institución- fue emitir una opinión, en términos generales, sobre si el estado de flujos de efectivo puede determinar de manera confiable el destino dado a los financiamientos recibidos, para lo cual revisó los informes preparados por las firmas de auditoría Pricewaterhouse Coopers y BDO sobre los estados de flujos de efectivos de los ejercicios mil novecientos noventa y cinco a dos mil dos, concluyendo que el estado de flujos de efectivo es una herramienta financiera confiable que debe utilizarse para propósitos de evaluación de los movimientos y necesidades de efectivo de una determinada empresa, y que debido a que el efectivo tiene la característica de ser fungible no es posible y no existe norma alguna que exija que se lleve a cabo un seguimiento detallado de cómo se aplican los fondos captados, así como que para poder acreditar la obtención y aplicación de los fondos se puede sustentar, de manera general, a través de la información que se obtiene del análisis del estado de flujos de efectivo...»¹¹.

DÉCIMO.- Por último, la Sala Superior también se refiere a la carta de fecha diez de enero de dos mil once, emitida por Ernst & Young, obrante a folios veintiocho mil novecientos ochenta y cuatro, a través de la cual, analizando los estados de flujos de efectivo presentados durante el periodo comprendido entre mil novecientos noventa y cinco y dos mil uno, y las notas a los estados financieros auditados de esos años, concluyó que «contienen la información necesaria para determinar el origen y el destino de los fondos de Telefónica del Perú S.A.A. y que no se encuentran distorsionados por la presentación neta de

¹⁰ Ibídem.

¹¹ Véase a fojas 1927 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

algunas partidas, permitiendo el análisis de las principales categorías de ingresos, cobros y pagos de las actividades de operación, de inversión y de financiamiento»¹².

Todo lo anterior permite concluir a la Sala de mérito que:

«...tanto en sede administrativa como en sede judicial sí se han merituado adecuadamente los referidos documentos presentados por la contribuyente, resultando razonable la conclusión acerca de su insuficiencia como medios probatorios por constituir tan solo opiniones o apreciaciones técnicas, cuya implicancia es específicamente contable y financiera, basadas únicamente en la revisión del Informe preparado por la Gerencia Central de Finanzas de Telefónica del Perú S.A.A. de enero del dos mil denominado ‘Desarrollo del planeamiento de asignación de la deuda financiera de Telefónica del Perú S.A.A. a Telefónica Móviles S.A.C. al treintiuno (sic) de diciembre de mil novecientos noventa y nueve’, los Estados Financieros auditados de Telefónica del Perú S.A.A. de mil novecientos noventicinco a mil novecientos noventinueve y los Estados Financieros auditados de Telefónica Móviles S.A.C. del dos mil, sobre los cuales no se efectuó ningún procedimiento de auditoría tendiente a examinar los documentos que respaldan los asientos contables y su representación en los estados financieros, por lo que no genera debida convicción respecto al destino de los financiamientos cargados a gasto por el importe de S/ 62'033,544.26 ni sustentan la relación de causalidad con la generación de renta gravada»¹³.

DÉCIMO PRIMERO.- A lo anterior, debemos agregar que, como ha quedado evidenciado del desarrollo del análisis realizado por la Sala, esta resaltó las situaciones que a su juicio restaban mérito probatorio a los documentos presentados pues, como ya hemos mencionado, al enumerarlos señaló que se trataba, en algunos casos, de documentos realizados «en base a la lectura de

¹² Ibídem.

¹³ Véase a fojas 1928 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

dictámenes de auditoría sobre los estados financieros de la compañía por los años indicados, análisis de financiamiento de corto y largo plazo obtenido por la compañía por los años indicados, análisis de financiamiento de corto y largo plazo obtenido por la compañía en los mismos años, análisis financiero de la aplicación de los flujos de efectivo recibidos de las operaciones de financiamiento indicadas y el procedimiento de indagación a la Gerencia de la compañía sobre los efectos de las referidas transacciones...»¹⁴; o que tomaban «como base la información proporcionada por la empresa contratante... sobre los cuales no se ha llevado a cabo ningún procedimiento tendiente a su verificación y/o validación...»¹⁵.

Es decir, establecida la necesidad de probar la causalidad del gasto, la Sala consideró insuficientes los documentos que no reflejaban «*la naturaleza, origen y aplicación de los gastos financieros*», sino que se sustentaban en estados de flujo de efectivo e informes realizados en base a información proporcionada por la contribuyente que no había sido validada o verificada.

DÉCIMO SEGUNDO.- Finalmente, en cuanto al mérito probatorio de los Estados de Flujo de efectivo, la Sala ha fundamentado las diferencias entre el caso resuelto por la Casación N° 3412-2008-Lima, y el que es materia del presente proceso; arguyendo que en la referida sentencia casatoria se acreditó que los importes del financiamiento adquirido y la inversión en la adquisición de activos coinciden exactamente; sin embargo, según sostiene la recurrida, la referida situación es «*distinta al caso sub-examine, pues precisamente el motivo del reparo es no haber sustentado válidamente la cuantificación de la deuda asignada a la accionante*»¹⁶.

Queda claro, por consiguiente, que la resolución recurrida se encuentra debidamente motivada y, por consiguiente, la primera causal de procedencia del recurso debe ser declarada infundada.

¹⁴ Véase a fojas 1925 del expediente principal.

¹⁵ Véase a fojas 1926 del expediente principal.

¹⁶ Véase a fojas 1929 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

DÉCIMO TERCERO.- La segunda causal por la que se ha declarado procedente el recurso de casación respecto a este reparo (relativo a la carga financiera Carve Out), es el referido a la supuesta: ***Infracción al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta***, glosada en el ***literal b)*** del numeral 2 de la presente sentencia.

Sobre el particular, la recurrente aduce que, la Sala justifica el reparo sobre la base de exigencias irrazonables, al requerir a la recurrente la demostración de los financiamientos que originaron los intereses asignados a Telefónica Móviles Sociedad Anónima, así como los activos adquiridos con dichos financiamientos; sin tomar en cuenta: (i) Que los financiamientos de diversa fuente se mezclan, no siendo posible correlacionar el dinero por un financiamiento específico con determinados activos adquiridos por Telefónica del Perú para la Red móvil. Se puede sí realizar una vinculación de los flujos de efectivo obtenidos por los financiamientos con los flujos de efectivos; (ii) Que, hubo una reorganización societaria que implicó que los activos y pasivos del bloque patrimonial del negocio de telefonía móvil se transfieran a Telefónica Móviles.

En opinión de la empresa recurrente, el inciso a) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta:

«...no establece ninguna exigencia especial para acreditar el destino de los financiamientos para la generación de renta gravable, en consecuencia, podrá sustentarse ello a través de mecanismos razonables e idóneos, como es el caso de los Estados de Flujos de Efectivo de TdP, debidamente auditados, que fueron oportunamente presentados en la etapa de fiscalización y que constituyen un medio probatorio suficiente para el efecto, conforme lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación 3412-2008-Lima. Asimismo, para el caso de un reorganización societaria, la forma cómo

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

se distribuyen las cargas financieras también debe seguir una metodología razonable, como es el ‘carve out’ »¹⁷.

Del mismo modo, la recurrente sostiene que:

«...en la RTF N° 00261-1-2007 el TF precisó que proce de la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: '(i) Que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el ‘modus operandi’ de la empresa, (ii) Que los gastos financieros deben acreditarse no solo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) Que los préstamos hayan fluido a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como el mantenimiento de la fuente»¹⁸.

Según la contribuyente:

«No es razonable que la Sala Superior en el literal b) del séptimo considerando de la sentencia impugnada, haya negado el mérito probatorio de los Estados de Flujos de Efectivos de TdP presentados durante la fiscalización, bajo el argumento de que no se habría sustentado válidamente la cuantificación de la deuda asignada a TM, puesto que con ello implícitamente lo que nos exige, al igual que lo hizo el TF, es acreditar cuáles han sido específicamente los financiamientos destinados a la adquisición de activos para la red de telefonía móvil»¹⁹.

¹⁷ Véase a fojas 1962 del expediente principal.

¹⁸ Véase a fojas 1963 del expediente principal.

¹⁹ Véase a fojas 1965 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

DÉCIMO CUARTO.- Sin embargo, para iniciar el análisis de la presente infracción normativa sustantiva, la Sala Superior expresamente niega lo alegado por la recurrente.

En efecto, la Sala Superior sostiene que:

«...contrariamente a lo alegado por la empresa demandante, dentro del procedimiento de fiscalización no se le requirió identificar específicamente el uso del efectivo proveniente de cada operación de financiamiento recibido, sino - conforme el punto 7 del Anexo 1 del Requerimiento número 00094006 y requerimientos reiterativos- sustentar por escrito así como con documentación original, contratos traducidos en castellano (sic), entre otros, la naturaleza, origen y aplicación de los gastos financieros transferidos de su empresa vinculada Telefónica del Perú S.A.A. registrados en su Cuenta Contable 671110- Intereses deuda Telefónica del Perú S.A.A. por el importe de S/.62'033,544.15, debiendo sustentar las operaciones que originan la citada carga financiera y demostrar que se tratan de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente gravada, por lo que se concluye que la naturaleza fungible del dinero no contribuye a dilucidar lo relativo a la deducibilidad de los gastos financieros contabilizados para efectos tributarios...»²⁰.

Es decir, la Sala Superior exige los mismos requisitos que la resolución del Tribunal Fiscal citada por la recurrente, la misma que textualmente señala:

«Que encontrándose en análisis la procedencia del gasto por servicios financieros, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 01596-3-2003, que bajo el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo apreciarse ello con criterios de razonabilidad y proporcionabilidad así como el "modus operandi" de la empresa;

²⁰ Véase a fojas 1929 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

Que asimismo este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 02792-4-2003, que para la sustentación de estos gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas;

Que, complementando el criterio anterior, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 señaló que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que **para la sustentación del gasto financiero resultaba necesaria la presentación de información que acreditara el destino del mismo, por ejemplo, a través de un flujo de caja que demostrara el movimiento del dinero y la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, así como la documentación sustentatoria de dichas utilizaciones y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas...».**
(Resaltado nuestro).

Por consiguiente, queda claro que la Sala utilizó justamente los criterios, debidamente desarrollados y expuestos, que la recurrente hace suyos al citar la Resolución del Tribunal Fiscal N°00261-1-2007.

DÉCIMO QUINTO.- Asimismo, la recurrente insiste en la pertinencia de la Casación N°3412-2008-LIMA, sin referirse a las razones por las cuales la Sala Superior no la ha considerado aplicable al caso materia de análisis; es decir, no señala el error en que aquella habría incurrido, sino que insiste en que se realice un nuevo análisis de sus argumentos de apelación, lo que resulta extraño al debate casatorio.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

Por consiguiente, se concluye que la Sala Superior interpretó correctamente las exigencias contenidas en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por tal motivo, corresponde desestimar la causal descrita en el *literal b)* del numeral de la presente sentencia.

DÉCIMO SEXTO.- Corresponde ahora referirnos a la alegada indebida motivación en la que habría incurrido la Sala Superior al analizar el reparo referido a la provisión de cobranza dudosa.

Al respecto, en la infracción normativa declarada procedente la empresa recurrente aduce que:

«En el razonamiento de la Sala Superior hay una notoria incoherencia narrativa, caracterizada por la falta de consistencia lógica en los argumentos que se exponen. La Sala acepta que la Administración verificó que el sistema IVR y el saturador reflejan llamadas a los clientes recordándoles su condición de deudores. Esto coincide con lo señalado en la RTF impugnada (página 71), en el sentido que la Administración verificó que a través del sistema ‘se registra un control de adeudos y se refleja llamadas a clientes recordándoles su condición de cliente deudor’ (es decir, hay requerimientos de pago). Pero luego afirma que eso no constituye en estricto una gestión de cobranza.»

Como argumento de su afirmación sostiene que el sistema no permite identificar a los clientes con deudas provisionadas con el reporte de las llamadas efectuadas. En buena cuenta, la Sala Superior acepta que el sistema emite un reporte de las llamadas efectuadas. Asimismo, en el ítem ii) del décimo quinto considerando señala que en la etapa de fiscalización presentamos el detalle de la provisión de cobranza dudosa, pero omite la consecuencia lógica de estas dos afirmaciones, en el sentido que la Administración podía fácilmente contrastar que los clientes morosos a los que se les hizo las llamadas (según el reporte del

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

sistema), coincide con los clientes cuyas deudas fueron provisionadas (conforme al detalle de la provisión)»²¹.

Al respecto, podemos señalar que la Sala Superior establece que de acuerdo a lo prescrito por el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, para efectuar la provisión de cuentas de cobranza dudosa se requiere que: 1. Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurridos más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y 2. La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Agregando, que «*de las normas glosadas puede colegirse que a fin deducir (sic) válidamente las provisiones por cobranza dudosa se deben acreditar, entre otros, la morosidad del deudor, presentándose para ello documentación que razonablemente evidencie la imposibilidad de hacer efectivo el cobro de una obligación a su vencimiento pese a las acciones efectuadas por el acreedor»²².* (Resaltado nuestro).

Podemos apreciar, por consiguiente, que a criterio de la Sala siempre sería necesaria la existencia de documentación sustentatoria.

Así lo expresa cuando, analizando el Interactive Voice Response, concluye que:
«...dicho sistema refleja tan solo llamadas a los clientes recordándoles su condición de cliente deudor; al respecto, es menester hacer hincapié en que dicho mecanismo, consistente en mensajes grabados que

²¹ Véase de fojas 1988 a 1989 del expediente principal.

²² Véase de fojas 1934 a 1935 del expediente principal.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

recuerdan al cliente el pago de una deuda vencida, no constituye una estricto una gestión de cobranza, pues no permite identificar a los clientes y las deudas provisionadas como incobrables con el reporte de llamadas efectuadas, máxime si tal sistema no prevé la grabación ni el registro de las mismas, amén de que no se adjuntó documentación adicional que valide esos datos»²³. (Resaltado nuestro).

Sin embargo, al apelar la empresa recurrente señaló expresamente que:

«El Juzgado no toma en cuenta que TM le entregó a la Administración Tributaria una relación con el registro de los clientes a quienes se enviaron los mensajes y se realizaron las llamadas, que coincide con el listado de clientes cuyas deudas fueron provisionadas, por lo que es evidente que la razón por las que se les envió un mensaje o se les llamó es para exigirles el pago de las deudas pendientes»²⁴. (Resaltado nuestro).

Es decir, la Sala da por cierto que el sistema examinado no permite la identificación de las llamadas realizadas, sin desvirtuar en forma alguna la alegación de la apelante, por consiguiente, se comprueba la existencia de una motivación defectuosa que vicia este extremo de la resolución recurrida.

DÉCIMO SÉPTIMO.- Del mismo modo, la recurrente acusa la falta de examen por parte de la Sala Superior de uno de sus métodos de cobranza denominado “Corte Parcial y total del servicio”.

Al respecto, al momento de apelar, la recurrente señaló que el indicado corte de servicio constituiría una “forma de presión y requerimiento”, pues se generaría la necesidad en el deudor moroso de cancelar su deuda para reactivar el servicio. Asimismo, se afirmaba que debido a que en las cláusulas generales de contratación se preveía que la acumulación de deudas vencidas constituía corte

²³ Véase de fojas 1935 a 1936 del expediente principal.

²⁴ Véase a fojas 1772 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

del servicio, resultaría obvio que este mecanismo tendría por objeto conminar al cliente moroso para que pague su deuda.

Sin embargo, la Sala Superior solo señala al respecto lo siguiente:

«x) de los reportes del sistema obrantes a folios catorce mil setenta y cinco a catorce mil nueve (sic), se aprecia el historial de cortes del servicio y la asignación de gestores de cobranza respecto de diversos clientes, documentos que no demuestran en forma alguna que sobre las deudas vencidas se hayan efectuado acciones orientadas a exigir su cobro»²⁵.

Se comprueba, por tanto, que no se ha realizado un examen de los agravios de la apelación expuestos por la recurrente, incurriendo en un defecto de motivación que constituye una nueva causa de nulidad del extremo analizado.

Por consiguiente, habiéndose producido la invalidez de este extremo de la recurrida no es posible analizar la infracción normativa de carácter sustantivo referida a una supuesta vulneración del artículo 1333 del Código Civil, la cual se encuentra glosada en el **literal g)** del numeral 2 de la presente sentencia.

DÉCIMO OCTAVO.- En cuanto a la **causal f)** por la cual se ha declarado procedente el recurso de casación, la misma señala que se habría producido por: «***Infracción normativa del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta del artículo 33 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, en concordancia con las Normas Internacionales de Contabilidad 16, respecto al reparo Deducción Tributaria denominada Overhead...***».

Al respecto, la casacionista sostiene que de acuerdo con las normas citadas:

²⁵ Véase a fojas 1937 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

«...el costo de adquisición o producción de bienes solo incluyen los gastos directos para la producción o adquisición del activo para ponerlo en condiciones de operación. La Sala Superior, sin embargo, reconociendo que los gastos de administración y otros gastos generales son gastos indirectos en el caso de TM, considera que los mismos constituyen parte del costo computable de los activos (véanse los considerandos undécimo y duodécimo).

(...) la Sala Superior ha rechazado la deducción del íntegro de los gastos de administración y de los gastos generales de lo que TM incurrió en el ejercicio 2000, aduciendo que las normas legales y contables antes citadas comprenden dentro del valor computable de los activos a los gastos indirectos, como son los gastos de personal y operativos»²⁶.

Sobre el particular, el Juzgado ha señalado que:

«En ese sentido, se debe señalar que para determinar el valor de la producción de un bien, se deben acumular todos aquellos conceptos que de una u otra forma, tiene una relación con la obtención del bien y con su posterior puesta en uso; pues cuando el artículo 41 de la LEI regula el valor computable de los bienes adquiridos y señala que también se incluyen otros conceptos similares que resulten necesarias para colocar los bienes en condiciones de ser usados, concuerda con lo dispuesto por la NIC 16, excepto cuando precisa de forma expresa la exclusión de los intereses en todos los casos; en ese sentido, atendiendo que las normas tributarias no existe dispositivo que señale de forma expresa o tácita que los gastos de administración y otros gastos generales, tratándose del valor de producción de un bien, no deben formar parte del valor depreciable, como si lo hace en el caso de las cargas financieras; carece de sustento el argumento de la demandante, en relación a que tributariamente no [es] aceptable capitalizar los gastos indirectos; y en

²⁶ Véase a fojas 1949 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

consecuencia no existe motivo alguno para establecer un tratamiento tributario distinto del financiero y contable respecto del denominado margen de contribución al gasto»²⁷.

De lo cual concluye que:

«...la contabilización realizada por la demandante, se encontraba arreglado (sic) a lo dispuesto por la NIC 16, atendiendo a que los conceptos considerados como parte del costo, guardaban vinculación con aquellos gastos indirectos los mismos que eran susceptibles de formar parte del costo de los activos fijos en construcción o en curso; asimismo se debe señalar que en los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2000, así como de sus notas explicativas, no se ha dejado evidencia alguna respecto a que el importe de los activos incluyeran indebidamente los gastos indirectos que han sido incorporados al costo de éstos, no habiéndose tampoco evidenciado que desde el punto de vista contable se haya procedido al registro con prescindencia de lo establecido en la NIC 16; por tanto, lo hizo (sic) la demandante en deducir los gastos activados, por lo que se determina que el reparo bajo análisis esta (sic) con arreglo a ley; tanto más, si tenemos en cuenta que la Administración no cuestiona la contabilidad de la demandante, sino por el contrario reconoce y valida el procedimiento seguido por la demandante, a efectos de cuantificar el importe de lo que denomina “overhead”, el cual ella misma demuestra se sustenta en criterios objetivos y de aplicación uniforme. Por tanto, en mérito a las normas citadas y los considerandos desarrollados, la demanda en este extremo debe ser desestimada»²⁸.

Al sustentar su recurso de casación en este extremo, la empresa impugnante expresa lo siguiente:

²⁷ Véase a fojas 1691 del expediente principal.

²⁸ Véase a fojas 1691 del expediente principal.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

«En otras palabras, lo que TM hubiera invertido en el mantenimiento de una estructura de supervisión y administración de la producción o construcción de los activos (personal, gastos de oficina, etc.) no debía integrar el costo de los mismos, pues no podía calcular en forma directa el importe de esa inversión que correspondía a la supervisión y administración de los activos, en tanto, así como hay trabajadores que se encargaban durante parte de su tiempo a esas labores, esos mismos trabajadores también se dedicaban a otras actividades. Por ello, y solo para propósitos de gestión financiera, TM asignaba un porcentaje estimado de sus gastos de administración y de sus gastos generales al costo de los activos producidos y construidos»²⁹.

Es decir, la empresa considera que la asignación de parte de los gastos, registrada contablemente, “de una estructura de supervisión y administración”, no podía ser considerada correcta.

Así, al interponer su demanda sostuvo que en el presente caso: «*no se encuentra acreditado que, como sostienen SUNAT y el TF, la atribución del importe de los gastos de administración y de gastos generales reparado haya sido realizada conforme a las normas contables vigentes, sino que por el contrario, se ha acreditado que dicha atribución había sido realizada en forma incorrecta, lo que desvirtúa la procedencia del reparo*»³⁰.

Sin embargo, a lo largo del presente proceso la actora no ha logrado desmentir los argumentos expuestos por el Tribunal Fiscal al momento de expedir la resolución impugnada. En efecto, el Tribunal Fiscal señaló expresamente que la solución adoptada por la contribuyente no podía ser considerada incorrecta sino que, por el contrario, la doctrina contable aconsejaba esa posición.

En ese sentido, la Administración sostuvo que:

²⁹ Véase a fojas 1982 del expediente principal.

³⁰ Véase a fojas 88 del expediente principal.

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

*«Autores tales como Kieso&Weygandt y Bernstein, afirman que en el caso de activos construidos por la propia empresa, al no existir precio de compra del activo fijo, se deben asignar costos y gastos para calcular el costo de construcción que se asentará en los registros; que respecto de los materiales y la mano de obra directa de la construcción, no se presentan problemas porque son costos que se pueden determinar viendo directamente las órdenes de trabajo y materiales empleados en la construcción de los activos fijos, pero que sin embargo, la asignación de gastos indirectos o gastos generales, como electricidad, calefacción, seguros, depreciación de activos fijo, suministros, gastos por la supervisión de la construcción, entre otros, crea problemas especiales y la proliferación de diversos criterios, como por ejemplo, el de no cargar al costo del activo los gastos indirectos fijos; que no obstante ello, consideran que el criterio más empleado es el de asignar al activo una porción a prorrata de los gastos generales para calcular su costo».*³¹

Asimismo, el Tribunal agrega a continuación que:

*«Este criterio permite obtener una mejor asociación entre gastos e ingresos, hipótesis fundamental que se encuentra contenida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, dado que asigna los gastos indirectos asociados a la construcción tal como se procedería en el caso de la producción normal de un negocio; siendo que si se deja de asignar gastos indirectos se estaría subestimando el costo inicial del activo, lo que origina que los resultados sean reconocidos en el futuro de manera inexacta»*³².

Queda claro, por consiguiente, que el criterio originalmente adoptado por el contribuyente era el que mejor se ajustaba a las normas contables, motivo por el cual, no puede considerarse errado y, por el contrario, es el que debió utilizarse para fines tributarios ante la ausencia de normativa específica.

³¹ Véase la página 50 de la resolución administrativa impugnada.

³² Véase las páginas 50 y 51 de la resolución impugnada.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

En consecuencia, la causal debe declararse infundada.

DÉCIMO NOVENO.- Corresponde ahora referirnos a las **causales c), d) y e)** por las que ha sido declarado procedente el recurso de casación.

La **causal c)** por la que se ha declarado procedente el recurso de casación sostiene que se habría producido: «*Infracción normativa del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 – Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; así como el artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política del Perú (Respecto al Reparo por Retiro de Bienes de Accionista Mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, Red Analógica NORTEL)...».*

Por su parte, la **causal d)** afirma que existe: «*Infracción normativa del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 2 7584 – Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo-; del artículo 218.2 de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General-; y del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; (Respecto al Reparo por Retiro de Bienes de Accionista Mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (Red Analógica NORTEL))».*

Finalmente, en cuanto a estos extremos, de acuerdo a la **causal e)** se habría producido: «*Infracción normativa del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 – Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo-; del artículo 218.2 de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General-; del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 – Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo-; y, del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú (Respecto al Reparo referente a las depreciaciones no aceptadas por [activos] fijos transferidos en el bloque patrimonial)».*

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

VIGÉSIMO.- Iniciando el análisis de las causales detalladas en los literales **c) y d)**, referidas al Reparo por retiro de bienes de accionista mayoritario Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (Red Analógica NORTEL).

Al respecto es necesario señalar que si bien el artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa, que requiera de un procedimiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la Administración Pública, se suspende aquel por la autoridad que conoce del mismo, a fin de que el Poder Judicial declare el derecho que defina el litigio; también es cierto que, en forma específica, la Cuarta Disposición Final del Código Tributario, precisa que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto por el artículo 13 antes citado, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir pronunciamiento en la vía administrativa.

Es decir, la norma tributaria busca que las controversias en esta materia sean dilucidadas prontamente, motivo por el cual, solo cuando la cuestión discutida en la vía judicial constituya un impedimento para emitir pronunciamiento por el órgano administrativo, se producirá una falta de pronunciamiento en la vía administrativa.

Sin embargo, la Sala de mérito, en lugar de analizar si se ha producido una aplicación adecuada de lo dispuesto por las normas citadas por parte del Tribunal Fiscal, se limita a la comprobación de si existe, o no, un pronunciamiento de fondo, lo que constituye una lesión al debido proceso de la parte demandante, *máxime* si, como señala el inciso 4 de la ley N° 27584, constituye una actuación impugnable “la inercia y cualquier otra omisión de la Administración Pública”.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

Por consiguiente, las infracciones descritas en los **apartados c) y d)** deben declararse fundadas; en consecuencia, nula la sentencia de vista en ese extremo, ordenándose la emisión de un nuevo pronunciamiento.

VIGÉSIMO PRIMERO.- Finalmente, en relación con la causal descrita en el **apartado e)**, debemos señalar que existe la posibilidad de impugnar un acto administrativo cuando este contiene una decisión de la Administración que afecta de manera definitiva la esfera jurídica del administrado.

Esto quiere decir, que no es necesario que el acto administrativo resuelva la cuestión de fondo discutida en el procedimiento, pero sí que, cuando menos, fije criterios a los cuales deberá ajustarse la Administración Tributaria de manera definitiva, pues los mismos no podrán volver a ser discutidos en sede administrativa.

Es desde esta perspectiva que deben ser analizados los argumentos planteados por la contribuyente al interponer su demanda.

En efecto, la recurrente ha sostenido al respecto que:

«...el TF se ha pronunciado acerca de la cuestión de fondo que era objeto de discusión en el procedimiento administrativo, que consistía en determinar si la deducción de la depreciación de los activos adquiridos a Telefónica del Perú SAA en el marco de un proceso de reorganización simple se encontraba condicionada a la verificación de que los mismos contaban con vida útil remanente al momento de su adquisición, situación que dista a lo que corresponde en el marco de la revocación de un acto administrativo»³³.

Agregando, que:

³³ Véase a fojas 768 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

«Para TM, conforme al régimen legal vigente en el ejercicio 2000 no había necesidad de acreditar este requisito, bastando únicamente con acreditar cuál era el costo depreciable de los activos en ese ejercicio, habiendo señalado sobre este punto que ‘el sustento del costo computable de los bienes transferidos por Telefónica del Perú S.A.A. está constituido por la Factura N° 3403-000490, emitida por aquélla con ocasión de la reorganización, y por la Escritura Pública mediante la que formalizó dicha operación...dichos documentos acreditan para fines tributarios el costo de todos los activos adquiridos y la depreciación correspondiente’ (página 30 de la RTF), y que ‘en el caso de un proceso de reorganización societario, el valor de adquisición en función del cual la sociedad adquirente calculará la depreciación de los activos que le han sido transferidos, es el valor que dichos bienes tenían en cabeza de la sociedad transferente (...) y no el valor de adquisición que pudo haber tenido, a su vez, la sociedad transferente en la oportunidad en que originalmente adquirió el bien’ (página 33 de nuestro recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 0150140006164)»³⁴.

Sin embargo, las instancias de mérito han declarado la improcedencia de este extremo de la demanda por el solo hecho de no existir una decisión de fondo que resolviera de manera completa todos los aspectos de la controversia tributaria, sin analizar la existencia de algún pronunciamiento que obligara de modo definitivo al contribuyente o a la Administración estableciendo un criterio de actuación que no podría ser discutido nuevamente en el procedimiento.

Esta falta de análisis causa, por consiguiente, una lesión al debido proceso, reconocido por nuestra Constitución en el inciso 3 del artículo 139, motivo por el cual, la **causal e)** debe ser declarada **fundada**, anulándose este extremo de la recurrida y, por tanto, debiendo emitirse nuevo pronunciamiento.

³⁴ Véase a fojas 769 del expediente principal.

Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA

VIGÉSIMO SEGUNDO.- En resumen, a juicio de esta Sala Suprema, la causal descrita en el *literal a)*, deviene en **fundada** en lo concerniente a los argumentos referidos a los asuntos de “Cobranza Dudosa” y “Corte Total y Parcial”; motivo por el cual, la Sala Superior debe emitir un nuevo pronunciamiento conforme a ley. Asimismo, dicha causal resulta **infundada** respecto a los argumentos referidos al tema del “Carve Out”.

Por otro lado, las causales descritas en los *literales c), d) y e)*, también devienen en **fundadas** conforme se ha desarrollado en los fundamentos que anteceden; razón por la cual, la Sala Superior debe emitir un nuevo pronunciamiento acorde a derecho.

Por su parte, las causales descritas en los *literales b) y f)* devienen en **infundadas** al carecer de todo sustento fáctico y jurídico.

Finalmente, de acuerdo a lo señalado en el fundamento décimo sexto, **carece de objeto** emitir pronunciamiento acerca de la causal glosada en el *literal g)*.

Por tales consideraciones, declararon:

- i) **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Telefónica Móviles Sociedad Anónima**, de fecha veintisiete de mayo de dos mil dieciséis, obrante a fojas mil novecientos cuarenta y cuatro, respecto a la causal descrita en el *literal a)* en lo relativo a los argumentos que tratan sobre el reparo del “Carve Out”; así también, en lo concerniente a las causales glosadas en *los literales b) y f)*.
- ii) **FUNDADO** el recurso de casación en lo relativo a la causal detallada en el *literal a)* a los argumentos que tratan acerca de los reparos de “Provisión de Cobranza Dudosa” y de “Corte Total y Parcial”; así también, lo concerniente a las causales indicadas en los *literales c), d) y e)*; en

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

**SENTENCIA
CASACION N°11111 - 2016
LIMA**

consecuencia, **NULA** la sentencia de vista en estos extremos, debiendo la Sala Superior emitir un nuevo pronunciamiento conforme a ley.

- iii) CARECE DE OBJETO** emitir pronunciamiento acerca de la causal mencionada en el *literal g)*, conforme a lo indicado en fundamento décimo quinto que antecede.
- iv) DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano”, conforme a ley; en los seguidos por Telefónica Móviles Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y otra, sobre acción contenciosa administrativa; y los devolvieron. Interviene como Juez Supremo Ponente: **Wong Abad.-**

S.S.

RUEDA FERNÁNDEZ

WONG ABAD

SÁNCHEZ MELGAREJO

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Lvr/myp