



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

SUMILLA: Se imputarán las rentas de tercera categoría, producidas en el ejercicio comercial en que se devengue, al igual que los gastos, porque conforme al criterio del devengado, los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, independientemente de la fecha de emisión del comprobante de pago o la cancelación del servicio, conforme al literal a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

Lima, seis de abril
de dos mil diecisiete.-

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

I. VISTOS; la causa número dos mil trescientos noventa y uno – dos mil quince, de conformidad en parte con el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha con los señores Jueces Supremos Vinatea Medina – Presidente, Rueda Fernández, Toledo Toribio, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; y, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia:

1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por **Americatel Perú Sociedad Anónima**, de fecha veinte de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos sesenta y seis, contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, 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 veintinueve de octubre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos veintiséis, que **confirmó** la sentencia apelada de fecha veintiséis de diciembre de dos mil trece, obrante a fojas doscientos



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

veintinueve, que declaró **infundada** la demanda, en los seguidos por Americatel Perú Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y el Tribunal Fiscal, sobre Acción Contencioso Administrativa.

1.2. CAUSALES POR LAS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO DE CASACIÓN:

Mediante la resolución suprema de fecha dieciséis de noviembre de dos mil quince, obrante a fojas doscientos del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por Americatel Perú Sociedad Anónima, por las causales siguientes:

a) Infracción normativa del artículo 44 inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta; precisa que, la infracción consiste en que se interpreta (equivocadamente) que resulta lo mismo: (i) estar ante gastos devengados que no tienen comprobantes de pagos o que teniéndolos no reúnen los requisitos de ley; y (ii) estar ante gastos que al momento de quedar devengados todavía no tienen sustento en comprobantes de pago pero que posteriormente si los tendrán con todos los requisitos de ley (es decir, cuando el prestador del servicio cumpla su obligación tributaria de emitir el respectivo comprobante). Señala que, concretamente, la correcta interpretación de la referida norma nos dice que un gasto devengado no podrá ser deducido como tal solo en caso que: (i) no esté sustentado en un comprobante de pago (entendiéndose como la inexistencia absoluta de un comprobante, es decir, que no existe hoy y tampoco existirá mañana) o, existiendo el comprobante, éste no reúne los requisitos de ley. En cambio, una incorrecta interpretación de la norma denunciada, como la que hace la Sexta Sala, nos llevaría a concluir que un gasto ya devengado no podrá ser deducido como tal por el simple hecho que en el ejercicio en que se presta el servicio aún no existe el comprobante (porque el prestador del servicio aún



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

no ha cumplido con emitirlo) aunque luego si exista (cuando el prestador del servicio cumpla su obligación tributaria). Refiere que para efectos del Impuesto a la Renta, el contribuyente tiene derecho a deducir del total de los ingresos que percibe en el ejercicio, todos aquellos gastos que resultan necesarios para generar la renta gravada o mantenerla, según el principio de causalidad. El citado inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, incluye como uno de los supuestos que no da lugar a la deducción permitida por el artículo 37, la presencia de gastos que no estén sustentados en comprobantes de pago o que no cumplan con los requisitos contenidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, los mismos que se hayan contenidos en los artículos 8 y 9 respectivamente, donde se contemplan los requisitos y características que deben cumplir los comprobantes de pago. Reitera, que una cosa es estar frente a gastos que no tienen comprobantes de pagos que los sustenten o que tengan comprobantes que no reúnan los requisitos de ley, y otra cosa muy distinta es estar ante gastos que al momento de quedar devengados todavía no tienen comprobantes de pago que los sustenten pero que posteriormente si los tendrán (cuando el obligado a emitirlos cumpla con su obligación tributaria). Hay que tener muy presente que el receptor de un servicio no tiene como obligar al prestador del servicio para que emita el comprobante de pago relacionado al servicio prestado. Llevando el tema al absurdo, obviamente el receptor del servicio no puede apuntar una pistola a la cabeza del prestador del servicio para obligarlo a que emita el respectivo comprobante pago. La emisión del comprobante de pago es una obligación tributaria que recae exclusivamente en el prestador del servicio y no en el receptor del mismo. Y es precisamente por esa razón, que el receptor del servicio puede deducir el gasto cuando éste se haya devengado, independientemente de la oportunidad en la que el prestador del servicio emite su comprobante de pago. En tal sentido, el hecho que los comprobantes de pago por los servicios hayan sido emitidos en el ejercicio siguiente al de su prestación, no constituye una causal prevista en la ley para el desconocimiento del gasto en el año dos mil dos, ya que la única condición



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

que debe tomarse en cuenta es que el gasto responda a un gasto devengado efectivamente en el ejercicio gravable conforme dispone el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año dos mil dos. A mayor abundamiento, hay que tener presente que si bien al cierre de la declaración jurada del año dos mil dos aún no contábamos con la factura respectiva, en el momento en que se efectuó la fiscalización, la empresa sí contaba con los comprobantes de pago, los mismos que cumplen con los requisitos señalados en el citado Reglamento de Comprobantes de Pago. Por lo tanto, resulta totalmente equivocado sostener que no contábamos con comprobante o que estos carecían de algún requisito. La interpretación del Juzgado y la Sala Superior deviene en una interpretación no sólo incorrecta, sino también extensiva e ilegal, pues contraviene lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual en vía de interpretación no podrán extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley. Más grave aún, esta interpretación resulta abiertamente opuesta a lo señalado por el órgano acotador es decir la propia Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, quien mediante el Informe N° 044-2006-SUNAT/2B000 del dos de febrero de dos mil seis, sostiene que en el caso de la deducción de gastos de servicios prestados en el año dos mil cuatro, cuyo comprobante de pago fue emitido en el dos mil cinco, no habiéndose percibido retribución alguna de parte del prestador del servicio antes de la emisión del comprobante, corresponde que el gasto que se genera por dicho servicio se considera que corresponde al ejercicio dos mil cuatro, basados justamente en el principio de lo devengado.

b) Infracción normativa del artículo 57 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta; precisa que, la infracción consiste en que se desnaturaliza el principio de lo devengado al interpretarse (equivocadamente), que conforme a dicha norma, para deducir un gasto sería necesario que se emita el comprobante de pago en el mismo ejercicio en que se deduce el gasto,



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

cuando lo cierto es que dicha norma recoge el principio de lo devengado que, según veremos a continuación, tiene una serie de requisitos entre los cuales no está la supuesta "pre-existencia del comprobante de pago". Es decir, tanto la Administración Tributaria como las instancias inferiores pretenden desnaturalizar el principio de lo devengado añadiendo requisitos que no están en la ley, como sería la supuesta necesidad de contar con un comprobante de pago emitido en el mismo ejercicio en el cual se devenga el gasto. Acota que, el tema central en este caso radica en dilucidar si es necesario contar con el comprobante de pago emitido en el mismo ejercicio en el cual se deduce un gasto ya devengado, o si resulta posible deducir un gasto en el ejercicio que se devenga independientemente de si el comprobante de pago es emitido en el ejercicio siguiente. Sostiene que nuevamente deben tenerse los alcances del principio de causalidad, regla aplicable a fin de establecer la renta neta para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta. Indica que, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta -norma que regula el reconocimiento de ingresos y egresos para efectos tributarios- señala que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, es decir, regula el momento en el cual debe reconocerse un desembolso de dinero como un gasto deducible para efectos de determinar la renta neta. Enfatiza, que este mismo criterio ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal en sendas resoluciones, tales como la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3294-3-2010, N° 12193-3-2009, N° 467-5-2003, N° 9518-2-200 4 y N° 1625-5-2004, en las que ha señalado que, ante la ausencia de una definición en la legislación tributaria, resulta válido acudir a las normas contables y especialmente cuando el concepto de devengado constituye un principio proveniente de la contabilidad. Agrega que, el referido artículo 57 preveía que para efectos de determinar la renta de tercera categoría se aceptarían los gastos correspondientes a ejercicios anteriores a aquel en que se efectúa el pago, siempre que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo. Es decir, solo se debía cumplir con provisionar el



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

gasto en el ejercicio en que se devenga, pudiendo ser pagado en momento posterior. Excepcionalmente, en los supuestos en que el adquirente o usuario del servicio no tuvo la posibilidad de conocer oportunamente el monto del gasto, para no perder el derecho a la deducción, bastaba que los provisione en su contabilidad, sin perjuicio de pagarlos en el siguiente ejercicio. Interpretar esta norma como la regla general significaría permitir que los contribuyentes apliquen a su albedrío el diferimiento de los gastos, situación que podría estar expuesta a planeamientos destinados a obtener un beneficio de tipo fiscal. Siendo esto así, la Sala Suprema debe tener en cuenta que, para efectuar la deducción de un gasto, solo se requiere que este cumpla con el criterio de causalidad y que además se haya devengado en el ejercicio respectivo, es decir, que nazca la obligación del deudor de realizar el pago, sin que sea necesario que el gasto sea efectivamente pagado ni que se haya emitido el comprobante de pago respectivo.

1.3. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:

La Fiscalía Suprema mediante Dictamen Fiscal Supremo N° 571-2016-MP-FN-FSCA, de fojas ciento quince del cuaderno de casación, opina que se declare *fundado en parte* el recurso de casación interpuesto por Americatel Perú Sociedad Anónima, y actuando en sede de instancia; se *revoque* la sentencia apelada y reformándola, se declare *fundada en parte* la demanda.

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Antecedentes del caso:

Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en el recurso de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales:

1.1. Antecedentes Administrativos:



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

1.1.1. Con fecha quince de noviembre de dos mil cuatro, la Administración Tributaria procedió a notificar a la recurrente Americatel Perú Sociedad Anónima, la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881, por concepto de Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, del ejercicio gravable del año dos mil dos (2002), así como de la Resolución de Multa N° 012-002-0004771 por incurrir la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

1.1.2. La Administración Tributaria en un proceso de fiscalización reparó el costo o gasto declarado respecto del ejercicio dos mil dos (2002), para efectos del Impuesto a la Renta, la provisión estimada de servicios de telecomunicaciones prestados por Telefónica del Perú, por cuanto según refiere en aplicación del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, así como también procedió a desestimar la provisión de los gastos por el servicio de *Call Center* prestados por Entel Chile, así como los gastos derivados del servicio de auditoría, alegando que no han sido sustentados documentariamente y que no se ha demostrado que son propios o necesarios para mantener la fuente. Al respecto, se indica que la recurrente interpuso reclamación ante tales, reparos los cuales luego de haber transcurrido más de seis meses del plazo previsto en el artículo 142 del Código Tributario, sin que la Administración Tributaria resolviera el correspondiente recurso de reclamación, se procedió a dar por denegado el mencionado recurso, y se interpuso el correspondiente recurso de apelación contra la Resolución Denegatoria Ficta.

1.1.3. Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1523 1-10-2011 de fecha nueve de setiembre de dos mil once, declaró infundada la apelación en el referido extremo, indicando que de conformidad con el inciso j) del artículo 44



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, entre otros, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Asimismo, conforme al inciso a) del segundo párrafo del artículo 57 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que para la determinación de dichas rentas, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo. En tal sentido, en el presente caso, de acuerdo a lo señalado por la propia recurrente en la etapa de fiscalización y en su escrito de apelación, los gastos materia del reparo bajo análisis se sustentan en comprobantes de pago que fueron emitidos por el proveedor Telefónica del Perú Sociedad Anónima en el ejercicio dos mil tres, no obstante fueron deducidos por la recurrente en el ejercicio dos mil dos. Que en tal sentido, se advierte que los gastos materia de análisis no se encontraban sustentados con los correspondientes comprobantes de pago en la oportunidad en que la recurrente presentó la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil dos, por lo que en virtud del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía su deducción en dicho ejercicio.

1.2. Demanda: La recurrente Americatel Perú Sociedad Anónima mediante escrito de fecha once de enero de dos mil doce, obrante a fojas treinta y seis, interpone demanda contencioso administrativa pretendiendo que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011, de fecha nueve de setiembre de dos mil once, que declaró infundada la apelación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771. Como preten sión accesoria, solicita declarar la nulidad de los referidos valores, así como declarar



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

improcedente el tributo acotado por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio dos mil dos y la sanción de multa referida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Fundamenta su demanda señalando que el Tribunal Fiscal incurre en nulidad, porque desconoce el derecho a la deducción de gastos de acuerdo a la aplicación del principio de lo devengado; y señala que las facturas que sustentan los servicios prestados por Telefónica del Perú, no cumplen con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, cuando en los artículos 8 y 9 de dicho Reglamento no establecen como condición o requisitos para la validez de los mismos, que estos hayan sido emitidos con anterioridad a la presentación de la declaración jurada del ejercicio al que corresponde el gasto que sustenta el comprobante de pago. Asimismo, es nula porque infringe el principio de verdad material y de carga de la prueba, al desconocer la deducción de los gastos devengados en el año dos mil dos, cuyos comprobantes de pago fueron emitidos en el ejercicio dos mil tres.

1.3. Contestación de la Demanda: Mediante la resolución número uno, de fecha ocho de marzo del dos mil doce, se admite a trámite la demanda en vía del Procedimiento Especial, corriéndose traslado. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y el Tribunal Fiscal contestan la demanda solicitando que se declare infundada, conforme a los argumentos que en los correspondientes escritos se precisan.

1.4. Sentencia de primera instancia: emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintiséis de diciembre de dos mil trece, obrante a fojas doscientos veintinueve declaró *infundada* la demanda. Fundamenta su fallo indicando que los gastos deducidos por la demandante deberían estar debidamente



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

sustentados con comprobantes de pago emitidos en la oportunidad que corresponde, no procediendo a deducir el gasto devengado en el ejercicio, si está sustentado en un comprobante de pago recibido con posterioridad a la declaración anual del Impuesto a la Renta. Asimismo, indica que, los comprobantes de pago deben estar en posesión de los administrados en la oportunidad de su emisión y otorgamiento. Al respecto, de los actuados se advierte que la demandante no sustentó con los comprobantes de pago respectivos, los gastos por servicios de *call center* y de auditoría deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta del dos mil dos. Asimismo, sustentó los servicios brindados por Telefónica del Perú durante el ejercicio dos mil dos, con facturas emitidas en el ejercicio dos mil tres, cuando la obligación formal de emitir los comprobantes de pago es en la culminación del servicio, esto es en el ejercicio dos mil dos, y cumplimiento con los requisitos establecidos para su emisión, específicamente en cuanto a la fecha de emisión; por lo tanto, los gastos por servicios de *call center*, auditoría y los brindados por Telefónica del Perú en el ejercicio dos mil dos, no son deducibles. En tal sentido, respecto al Principio del Devengado invocado en la argumentación de la demandante, cabe precisar que este principio señala que la obligación de pago del tributo nace cuando se ha concretado la operación gravada, es decir, cuando se producen las obligaciones propias de la venta o prestación de servicios. No obstante, ello no es lo que se discute, sino los sustentos documentarios de los gastos deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta del año dos mil dos. Siendo así, no correspondía amparar lo alegado por la demandante.

1.5. Sentencia de vista: emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintinueve de octubre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos veintiséis, que *confirmó* la sentencia apelada. Señala que el reparo formulado por la Administración Tributaria, respecto a los gastos relacionados con servicios



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

prestados por terceros, de *call center* y auditoría, se encuentra adecuadamente motivado, pues la contribuyente no cumplió con sustentarlos como correspondía y con la documentación pertinente. En ese sentido, no cabe un análisis acerca del cumplimiento del principio de causalidad y los criterios vinculados al mismo. En cuanto al reparo a los gastos relacionados con diferentes servicios prestados por el proveedor Telefónica del Perú Sociedad Anónima, se encuentra igualmente justificado, atendiendo a que la contribuyente ha pretendido sustentarlos en facturas emitidas en el ejercicio dos mil tres, pese a que fueron deducidos en el ejercicio dos mil dos. En el presente caso, debe atenderse a lo prescrito en los artículos 44, inciso j) y 57 inciso a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, y artículo 5 numeral 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, aplicables por razón de temporalidad, sin que se haya desconocido el principio del devengado o criterio del devengo, como lo aduce la demandante.

SEGUNDO.- Consideraciones previas del recurso de casación.

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

2.2. En el presente caso, corresponde emitir pronunciamiento en relación a las causales del recurso de casación formulado por la demandante, la empresa Americatel Perú Sociedad Anónima cuya procedencia se ha



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

declarado, sobre: **i)** Infracción normativa del artículo 44 inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta y **ii)** Infracción normativa del artículo 57 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.3. En ese sentido, es importante anotar que la labor casatoria de la Sala Suprema, como se tiene dicho, se orienta al control de derecho y no de hechos, examinando si las normas cuya infracción se denuncian han sido aplicadas e identificar cuál es la interpretación acogida; finalmente, en el considerando siguiente se procederá a la interpretación de las normas legales para determinar si se ha producido o no la infracción denunciada en la sentencia de vista recurrida en casación.

TERCERO.- Infracción normativa del artículo 44 inciso j) y del artículo 57 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.1. La Administración Tributaria emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 al acotar gastos provisionados en el ejercicio dos mil dos por la recurrente, en función al Requerimiento N° 0 0094240, mediante el cual solicitó que sustente con la respectiva documentación los gastos referidos a servicios prestados por terceros por concepto de *call center* y de auditoría, dejándose constancia, conforme al desarrollo del proceso de fiscalización realizado, que tales gastos no fueron debidamente sustentados, toda vez que los documentos presentados por la recurrente no cumplen con los requisitos y características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

3.2. Respecto a las normas señaladas, se indica que, el inciso j) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría “*Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

Pago". Asimismo, el inciso a) del artículo 57 de la referida ley, señala que *"las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen"*.

3.3. Que, la recurrente Americatel Perú Sociedad Anónima señala que, el referido artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta es interpretado indebidamente, toda vez que, para efectos del Impuesto a la Renta, el contribuyente tiene derecho a deducir del total de los ingresos que percibe en el ejercicio, todos aquellos gastos que resulten necesarios para generar la renta gravada o mantenerla, conforme al principio de causalidad. Sin embargo, establece una diferenciación respecto a los comprobantes de pago que sustentan los referidos gastos, señalando que existen dos supuestos: i) en cuanto a aquellos gastos que no cuentan con documento alguno que lo sustente o que los comprobantes de pago no cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 8 y 9 del Reglamento de Comprobantes de Pago; y, ii) aquellos gastos que sí cuentan con documentos sustentados, sin embargo, los comprobantes de pago que los sustentan serán emitidos posteriormente por la prestadora del servicio.

3.4. Sobre este segundo supuesto, la recurrente señala que no tiene como obligar al prestador del servicio a emitir el correspondiente comprobante de pago por el servicio prestado, indicando que en el Reglamento de Comprobantes de Pago, no se contempla, para su validez, que el comprobante sea emitido con fecha anterior a la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio correspondiente en la que se consigna ese gasto como deducible. En ese sentido, señala que si bien al momento de presentación de la declaración jurada del ejercicio dos mil dos no contaban con la factura respectiva; sin embargo, al momento de efectuada la fiscalización, la recurrente Americatel Perú Sociedad Anónima ya tenía en su poder los comprobantes de pago, resultando equivocada la afirmación de la



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

Administración Tributaria, que no contaban con los respectivos comprobantes de pago o que estos carecían de algún requisito.

3.5. En cuanto a la Administración Tributaria y los alcances argumentativos invocados por las instancias de mérito, indica que el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no se ha desnaturalizado el principio del devengado, indicando que conforme al párrafo 26 de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 1, se establece que *“los ingresos, costos y gastos se devengan, es decir, son reconocidos a medida que se ganan (los ingresos) o se incurren (los costos y gastos) y no cuando se cobran o se pagan”*. En ese sentido, su registro corresponde a los estados financieros de los periodos en los que se genera el derecho a los ingresos o la obligación de un gasto, y no en los periodos en los que se cobran los ingresos o se pagan los gastos. Es decir, el principio del devengado es utilizado para efectos del reconocimiento de ingresos y gastos de un determinado ejercicio y para su aplicación no se requiere analizar si el ingreso ha sido percibido o si el gasto ha sido desembolsado, debiéndose verificar únicamente que el acreedor tenga derecho a cobrarlo y el deudor la obligación de pagarlo.

3.6. En ese sentido, indica que existe una correcta interpretación del principio del devengado, toda vez que el reparo hecho por la Administración Tributaria se realizó en función a los artículos 44 inciso j) y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en los cuales se establece que para aquellos gastos que no pudieron ser registrados en el periodo en que devengaron al no contar con la documentación pertinente, la norma permite la posibilidad que pueda ser anotada en el ejercicio en que se cumpla con sustentar con el comprobante de pago, con el fin de no perder el derecho del contribuyente para realizar la deducción de gastos respecto al Impuesto a la Renta; indicándose que, en el presente caso, la recurrente al presentar la declaración jurada por el ejercicio dos mil dos (periodo de devengo) realizó la provisión de los gastos sin contar



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

con los comprobantes de pago respectivos; es decir, sin el sustento pertinente, toda vez que la emisión del comprobante de pago y la cancelación del servicio se realizó recién en el ejercicio dos mil tres, debiéndose efectuar la deducción y la provisión respectiva en dicho ejercicio.

3.7. Al respecto, se señala que conforme al literal a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente al momento de ocurrir los hechos, en su tercer párrafo sostiene que para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo, entendiéndose que en dicha norma se prevé, para efectos de la renta de tercera categoría, tanto las rentas como los gastos se consideran producidos y se imputan en el ejercicio comercial que se devenguen. Respecto al concepto de devengado, se señala que, si bien el mismo no se encuentra desarrollado en la Ley de Impuesto a la Renta, conviene remitirse a la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 1, vigente para el ejercicio acotado, que establecía que para preparar los estados financieros sobre la base contable de lo devengado, deben reconocerse los sucesos económicos cuando ocurren en el periodo correspondiente, dejándose de lado si se realizó pagos o se emitieron comprobantes, siendo dichos actos registrados en los libros contables y estados financieros. Es decir, de acuerdo con el criterio del devengo, los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, por lo que se concluye que con el fin de reconocer los ingresos y los gastos de un determinado ejercicio, se debe tomar en cuenta la fecha en el momento en que se tenga el derecho a percibir dicho ingreso o que exista la obligación de pagar el gasto en virtud de un bien o prestación recibida.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

3.8. En cuanto al artículo 44 inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que, conforme a los artículos 8 y 9 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, vigente a la fecha de ocurridos los hechos, no se desprende el requisito de que el comprobante de pago sea emitido durante el ejercicio fiscal en que se transfirió el bien o se prestó el servicio, ni que dicho acto ocurra antes de la presentación de la declaración jurada del ejercicio correspondiente, señalándose que dicho artículo solo se limita a establecer la imposibilidad de deducir un gasto con comprobantes de pago que no cumplan con los requisitos establecidos en dichos artículos.

3.9. Cabe señalar que, las acotaciones realizadas por la Administración Tributaria, se encuentran referidas a los gastos por “Servicios de telecomunicación varios” a Telefónica del Perú, servicios de *call center* y de auditoría, indicándose que los comprobantes de pago que las sustentan no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago respecto a los gastos provisionados en el ejercicio dos mil dos.

3.10. En cuanto a la acotación por Servicios de telecomunicación varios a Telefónica del Perú, la Administración Tributaria señala que respecto a los gastos provisionados en el ejercicio dos mil dos, la recurrente presentó comprobantes de pago en el año dos mil tres, razón por la cual fueron observados. Al respecto, se señala que conforme a la argumentación desarrollada en párrafos anteriores respecto al criterio de devengado, se determina que no resultaba necesario que los comprobantes de pago que sustentan los gastos, sean emitidos en el mismo ejercicio en que se realizó la prestación del servicio, por lo que los referidos documentos presentados por la recurrente en el proceso de fiscalización tienen validez para la deducción de gastos para el ejercicio dos mil dos, por lo que la Administración Tributaria acotó indebidamente en este extremo, conforme lo establecía el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el año dos mil dos, porque el



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

gasto estaba devengado y debidamente provisionado en el indicado año, aunque el comprobante de pago se haya emitido en los primeros días del año dos mil tres.

3.11. Respecto al servicio de *call center*, se señala que la recurrente Americatel Perú Sociedad Anónima se limita a señalar en sus escritos presentados ante la Administración Tributaria (reclamación y apelación) que dicho servicio fue prestado en el extranjero, no acreditando con comprobantes de pago los gastos incurridos en los mismos, que sustenten la provisión realizada en el ejercicio dos mil dos, por lo que este extremo fue correctamente acotado por la Administración Tributaria.

3.12. Asimismo, respecto al servicio de auditoría prestado en el ejercicio dos mil dos, la misma recurrente reconoce en su escrito de demanda, de fecha once de enero de dos mil doce, a fojas cuarenta y cinco, que el servicio se inició en diciembre de dos mil dos y concluyó en el dos mil tres, por lo que no correspondía, conforme a la argumentación desplegada respecto al devengado, que la recurrente realice la provisión en el ejercicio dos mil dos. Al respecto, existe diversa jurisprudencia expedida por el Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 5276-5-2006 y N° 853 4-5-2001, entre otros, en la cual se establece que el devengo del gasto por servicio de auditoría debe ser reconocido en el ejercicio en el cual el cliente tiene la posibilidad de emplearlo para los fines para el cual fue solicitado, como la presentación del informe, dictamen, etc. En ese sentido, el reparo establecido por la Administración Tributaria fue correctamente acotado, pues al culminar dicho servicio de auditoría en el ejercicio dos mil tres, no correspondía ser provisionado en el ejercicio dos mil dos por parte de la recurrente.

En consecuencia, debe declararse *fundado* el recurso de casación interpuesto por la recurrente Americatel Perú Sociedad Anónima, y *casarse* la sentencia de vista.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

CUARTO: Actuación en sede de instancia, y por Plena Jurisdicción¹, este Colegiado Supremo, actuando en sede de instancia de conformidad con lo previsto por el artículo 396 del Código Procesal Civil, emite pronunciamiento respecto de las pretensiones planteadas; así, se desprende del caso de autos que, la Administración Tributaria realizó acciones de fiscalización, las cuales derivaron en la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-004881, por concepto de Im puesto a la Renta de Tercera Categoría, del ejercicio gravable del año dos mil dos, así como de la Resolución de Multa N° 012-002-0004771 por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respecto a la previsión de gastos del ejercicio dos mil dos por concepto de Servicios de telecomunicación varios a Telefónica del Perú, *call center* y auditoría. Al respecto, se indica que procedió a apelar la denegatoria ficta al Tribunal Fiscal, la cual fue resuelta mediante la Resolución N° 15231-10-2011 de fecha nueve de setiembre de dos mil once, mediante la cual confirma las acotaciones realizadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat respecto a estos tres conceptos de gastos.

QUINTO: Se advierte de lo actuado que, la sentencia de vista confirmó la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda respecto a la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011; sin embargo, al haberse establecido en el presente caso que, no corresponde, conforme al principio de devengado la acotación por concepto de servicios de telecomunicación varios prestados por Telefónica del Perú, ya que no es necesario que los comprobantes de pago sean emitidos el mismo año de la prestación del servicio, motivo por el cual, la pretensión en el referido extremo merece ser amparada; mas no así en relación a los reparos por servicios de *call center*, porque no se han presentado en autos los

¹ “La naturaleza de plena jurisdicción del proceso regulado en la Ley veintisiete mil quinientos ochenta y cuatro permite al juzgador tutelar los derechos del administrado apreciando tanto la actuación material no contenida en acto administrativo, como los actos administrativos expresos o fictos que deniegan la petición de cese de dicha actuación supuestamente agresiva”. (Cas. N° 1684-2005-LORETO del 30 de noviembre de 2006, Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República).



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

comprobantes que sustenten los pagos hechos a Entel Chile por dicho concepto; y de auditoría, porque la misma concluyó en el año dos mil tres; en consecuencia, se encuentran correctamente resueltos estos dos últimos reparos por las instancias de mérito.

III. DECISIÓN:

Por estas consideraciones, de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, declararon: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Americatel Perú Sociedad Anónima**, de fecha veinte de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos sesenta y seis; en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista de fecha veintinueve de octubre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos veintiséis; **y actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada de fecha veintiséis de diciembre de dos mil trece, obrante a fojas doscientos veintinueve, en el extremo que declaró infundada la demanda respecto de la acotación por concepto de servicios de telecomunicación varios prestados por Telefónica del Perú; y **REFORMÁNDOLA**, declararon **FUNDADA en parte la demanda**; en consecuencia, **DECLARARON: 1) NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011 en el extremo que declara infundada la apelación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771 ; **2) SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771, en el extremo referido; y, por tanto, **3) ORDENARON** que la Administración Tributaria proceda a dejar sin efecto cualquier requerimiento de pago vinculado con la acotación referida a Servicios de Telecomunicación varios a Telefónica del Perú por concepto de Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del Ejercicio dos mil dos; en los seguidos por Americatel Perú Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y otra, sobre Acción Contencioso Administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391- 2015
LIMA**

presente resolución en el Diario Oficial “El Peruano” conforme a ley; y, *los devolvieron*. **Interviene como Juez Supremo Ponente el señor Bustamante Zegarra.-**

S.S.

VINATEA MEDINA

RUEDA FERNÁNDEZ

TOLEDO TORIBIO

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Pasión por el
DERECHO

Amd/kly

EL VOTO SINGULAR DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA RUEDA FERNÁNDEZ, ES COMO SIGUE:-----

Al amparo del artículo 143 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, la suscrita emite su voto singular, al estar de acuerdo con la parte resolutive, mas no con sus considerandos, por los fundamentos que se pasan a exponer:



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

1. De la sentencia materia de casación.

Es objeto de casación la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha veintinueve de octubre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos veintiséis, por la cual, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma** la sentencia apelada contenida en la resolución número trece, de fecha veintiséis de diciembre de dos mil trece, obrante a fojas doscientos veintinueve, que declaró **infundada** la demanda interpuesta por Americatel Perú Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y otro.

2. De la demanda y los pronunciamientos emitidos en instancias inferiores.

2.1 Por escrito de fecha once de enero de dos mil doce, obrante a fojas treinta y seis del expediente principal, la actora interpuso demanda contencioso administrativa, postulando la siguiente pretensión:

Pretensión principal: Solicitó que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011 en el extremo que confirmó la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771 por el desconocimiento del gasto derivado de los servicios de Call Center, Auditoría y otros servicios prestados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta.

Primera pretensión accesoria: Pidió se deje sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771, por las que se determina omisión en el pago de Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio dos mil dos, y se impuso una



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

sanción de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Segunda pretensión accesorio: Peticionó que se declare que el tributo acotado por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil dos y la sanción de multa, resultan improcedentes.

2.2 Con fecha veintiséis de diciembre de dos mil trece, se emitió la resolución número trece, obrante a fojas doscientos veintinueve, por medio de la cual se declaró *infundada* la demanda.

2.3 Interpuesto el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, por resolución número veinte de fecha veintinueve de octubre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos veintiséis, la Sala de mérito *confirmó* la apelada.

3. Del recurso de casación y calificación del mismo.

3.1 Americatel Perú Sociedad Anónima interpuso recurso de casación con fecha veinte de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos sesenta y seis del expediente principal, el cual fue declarado **procedente** por auto calificadorio de fecha dieciséis de noviembre de dos mil quince, obrante a fojas cien del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, por las causales de:

3.1.1 Infracción normativa del literal j) del artículo 44 de la Ley del

Impuesto a la Renta: Se alega que la infracción consiste en que se interpreta (equivocadamente) que resulta lo mismo: i) estar ante gastos devengados que no tienen comprobantes de pagos o que teniéndolos no reúnen los requisitos de ley; y ii) estar ante gastos que al momento de quedar devengados todavía no tienen sustento



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

en comprobantes de pago pero que posteriormente sí los tendrán con todos los requisitos de ley (es decir, cuando el prestador del servicio cumpla su obligación tributaria de emitir el respectivo comprobante). Señala que concretamente, la correcta interpretación del artículo 44 literal j) de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe que un gasto devengado no podrá ser deducido como tal solo en caso que: i) no esté sustentado en un comprobante de pago (entendiéndose como la inexistencia absoluta de un comprobante, es decir, que no existe hoy y tampoco existirá mañana) o existiendo el comprobante este no reúne los requisitos de ley. En cambio, una incorrecta interpretación de la norma denunciada, como la que hace la sentencia de vista, nos llevaría a concluir que un gasto ya devengado no podrá ser deducido como tal por el simple hecho que en el ejercicio en que se presta el servicio aún no existe el comprobante de pago (porque el prestador del servicio todavía no ha cumplido con emitirlo), aunque luego sí exista. Refiere que para efectos del Impuesto de la Renta, el contribuyente tiene derecho a deducir del total de los ingresos que percibe en el ejercicio, todos aquellos gastos que resultan necesarios para generar la renta gravada o para mantenerla, según el principio de causalidad. Añade que no se puede obligar al prestador del servicio que emita el comprobante de pago; es por eso que el receptor del servicio puede deducir el gasto cuando éste haya devengado.

3.1.2 Infracción normativa del literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta: Se afirma que la infracción consiste en que se desnaturaliza el principio de lo devengado al interpretarse (equivocadamente) que conforme a dicha norma para deducir un gasto sería necesario que se emita el comprobante de pago en el mismo ejercicio en que se deduce el gasto, cuando lo cierto es que



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

dicha norma recoge el principio del devengado que tiene una serie de requisitos entre los cuales no está la supuesta “pre-existencia del comprobante de pago”. Es decir, tanto la Administración Tributaria como las instancias inferiores pretenden desnaturalizar el principio de lo devengado, agregándose requisitos que no están en la ley, como sería la supuesta necesidad de contar con un comprobante de pago emitido en el mismo ejercicio en el cual se devenga el gasto. Acota que el tema central en este caso radica en dilucidar si es o no necesario contar con el comprobante de pago emitido en el mismo ejercicio en el cual se deduce un gasto ya devengado, o si resulta posible deducir el gasto en el ejercicio que se devenga independientemente de si el comprobante de pago es emitido en el ejercicio siguiente.

4. Dictamen Fiscal Supremo.

Con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo número 571-2016-MP-FN-FSCA de fecha treinta y uno de marzo de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento quince del cuaderno de casación, con opinión de que se declare fundado en parte el recurso de casación, se case la sentencia de vista y actuando en sede de instancia, se revoque la sentencia apelada y reformándola se declare fundada en parte la demanda.

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO: Delimitación del objeto de pronunciamiento.

1.1 Conforme a la naturaleza de la denuncia efectuada en sede casacional declarada procedente en el auto calificadorio, es objeto de pronunciamiento en resolver si la sentencia de vista ha infringido o no **el literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal a) del artículo 57 de la**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

referida ley; y atendiendo a que las causales denunciadas tienen aspectos comunes, serán resueltas por esta Sala Suprema de modo conjunto.

1.2 Es necesario que esta Sala Suprema ponga de relieve que la naturaleza del recurso de casación es ser un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal, ya que de acuerdo al ordenamiento jurídico peruano, tal recurso cumple función nomofiláctica por control del derecho. Es decir, los cuestionamientos en que debe fundarse el mencionado recurso deben ser de índole jurídico y no fáctico o de revaloración probatoria. Con ello, se asegura el cumplimiento de los fines de la casación, que son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia.

SEGUNDO: Respecto al literal j) del artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta y el literal a) del artículo 57 de la acotada ley.

2.1 Dentro del marco del Estado Constitucional de Derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual en el literal b) de su artículo 29 consagra que: *“Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de (...) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados”*. Acorde con la precitada norma convencional, es menester poner de relieve que para la efectivización de la labor interpretativa, esta debe estar armonizada con el principio de legalidad recogido en el artículo 9² de la

² Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

mencionada convención y en el artículo 74³ de la Constitución, concibiéndose este principio en aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria.

2.2 Lo anterior se respalda en el sistema de división de poderes acogido en el ordenamiento constitucional peruano, el cual prescribe que ningún poder es absoluto, incluso los poderes constitucionalmente establecidos, así como las instituciones y entidades que derivan de éstos. En resumen, todas las entidades se encuentran sometidas a lo previsto en la Constitución y al sistema de controles que de ella fluyen, significando que la potestad tributaria atribuida al Estado no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a controles y debe ser ejercida con arreglo a los fines, principios, derechos y límites que las normas constitucionales y legales prevén.

2.3 Debe agregarse que en el trabajo interpretativo de las disposiciones tributarias —*como en todas las especialidades y por estar inmerso en un Estado Constitucional de Derecho con supremacía y obligatoriedad de las normas constitucionales*—, siempre ha de partirse de la norma de reconocimiento que sustenta el sistema jurídico acogido por el constituyente; de esta forma, con el panorama planteado, debe analizarse la interpretación de las normas en materia tributaria; para lo cual debe tenerse presente la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99- EF⁴.

2.4 En la anotada Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario se establece la proscripción de que en vía interpretativa se creen tributos, introduzcan sanciones, se otorguen exoneraciones tributarias o se extiendan las disposiciones tributarias a supuestos no regulados en la ley, teniendo el siguiente tenor: *“En vía de interpretación no*

³ Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

⁴ Publicado en El Peruano el 19 de agosto de 1999.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

2.5 La referida Norma VIII ha sido objeto de examen por esta Sala Suprema en la Casación N° 4392-2013-Lima, en la cual se ha fijado como criterio jurisprudencial en su fundamento jurídico 3.6 que el intérprete jurídico está indisolublemente atado al texto de la norma: *“La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en coherencia con la Norma IV que contempla los principios de legalidad y reserva de ley, **ratifica el sometimiento a la ley y refuerza la vinculación del intérprete al contenido del texto legal, cobrando mayor significancia en el proceso de interpretación de leyes tributarias, los supuestos, las obligaciones y elementos predeterminados y configurados en la ley (...)**”.* (Énfasis es nuestro)

2.6 Al respecto de la interpretación de las normas jurídicas, es necesario reiterar la distinción que existe entre disposición y norma; la primera es el texto sin interpretar; y la segunda, el resultado de la interpretación que proviene de la labor efectuada por el intérprete jurídico, que debe ser dedicada y exhaustiva por la **exigencia ineludible de corrección material de la premisa normativa del razonamiento jurídico, la cual debe plasmar el sentido que el derecho suministra.**

2.7 Como informa la doctrina, **las normas jurídicas son expresión del deber ser**, no son descripciones de la realidad, menos pretenden describir o dar cuenta de lo que ya existe; están destinadas a modificar, cambiar, transformar o incluso mantener lo existente; en razón de ello, se tiene que las normas provienen de una determinada voluntad destinada a transformar la realidad en un exacto sentido, esto es, *“que los individuos se conduzcan de determinada manera y la que establece que consecuencias se derivan del*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

*incumplimiento de los criterios de comportamiento establecidos*⁵. En ese orden de ideas, las normas del derecho tributario (aplicables a las normas aduaneras) resultan normas del "deber ser" y están provistas por la voluntad de la autoridad legitimada para expedir las prescripciones que obligan a todos, tanto autoridades como ciudadanos, y disponen lo que está permitido, atribuido, es obligatorio o prohibido, contienen supuestos y establecen consecuencias jurídicas, requiriendo dilucidar en corrección dicha voluntad a través de la interpretación.

2.8 Previamente a lo que será el ejercicio de la función nomofiláctica, es pertinente que esta Sala Suprema desarrolle el tema de la deducción de gastos que se realiza con ocasión de la determinación de la renta neta.

2.9 Acorde a lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, con el propósito de fijar la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos que son necesarios para producirla y mantener su fuente. Como es de inferirse del mismo marco normativo descrito, existen gastos que pueden ser deducidos por el contribuyente de su renta bruta, con el fin de determinar su renta neta, es decir, de esclarecer cuánto es la ganancia luego de los gastos incurridos. Es por ello que, en principio, siempre que lo permite la Ley del Impuesto a la Renta, se permite al contribuyente deducir sus gastos.

2.10 Ahora bien, para iniciar la labor casatoria, esta Sala Suprema debe contar con los textos normativos y emplearlos como parámetros y base de la función nomofiláctica: *"Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen"* (**artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta**) y *"No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación*

⁵ Peces Barba, Gregorio y otros. Curso de Teoría del Derecho. Madrid, Editorial Pons, 1999, p. 147.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago” (numeral j del artículo 44 de la aludida ley); extrayéndose las siguientes normas:

EN1: *Los ingresos se tienen por generados en el ejercicio comercial en que se efectuó la operación.*

EN2: *No es deducible el gasto cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.*

EN3: *No es deducible el gasto cuya documentación sustentatoria no cumpla con las características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.*

2.11 En lo referente a la **EN1**, es de acotar que es por todos conocido que nuestro ordenamiento jurídico tributario ha acogido el criterio del devengue para establecer el momento en que existe ingreso de tercera categoría. Según este criterio, el ingreso debe ser reconocido en el periodo en que ocurrió la transacción y no luego, cuando el indicado ingreso es percibido.

2.12 Por otro lado, es de verse que las normas que se desprenden del literal j) del artículo 44 (**EN2 y EN3**) tienen carácter prohibitivo, en tanto niegan la deducibilidad de gastos que no cuenten con: **a)** requisitos; y **b)** características mínimas; entendiéndose que si no se acepta la deducción de gastos cuyo sustento documental no sigue lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, menos se podrá deducir gastos que no tenga sustento documental alguno.

2.13 Para mejor análisis normativo, debe acudirse al Reglamento de Comprobante de Pago, específicamente a lo atinente a la factura, en los



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

cuales se preceptúan que son requisitos (artículo 8) en información necesariamente impresa: datos de identificación (apellidos y nombre, o denominación o razón social, y dirección del domicilio fiscal), denominación de comprobante: FACTURA, serie y número correlativo, datos de imprenta o empresa gráfica que efectuó la impresión, número de autorización de impresión otorgado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, y destino del original y copias. En lo que atañe a las características mínimas, el citado reglamento exige, tratándose de facturas: dimensiones mínimas de 21 centímetros de anchos y 14 de alto, Copia, la primera y segunda copia serán expedidas mediante el empleo de papel carbón, carbonado o autocopiativo químico, y dentro de un recuadro cuyas dimensiones mínimas serán de cuatro centímetros de alto y ocho de ancho.

2.14 Siguiendo lo inferido de las normas del literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, solo la ausencia de algunos de estos requisitos y características mínimas en los documentos sustentatorios derivaría en que el gasto no sea deducible.

2.15 En línea con lo anotado, corresponde analizar la sentencia de vista impugnada y verificar si ha infraccionado alguna de estas normas denunciadas. Para acometer lo mencionado, es menester destacar anteladamente la base fáctica que emplea la sentencia de vista:

2.15.1 La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, requirió a la recurrente sustentar por escrito y con documentación fehaciente original los gastos correspondientes a servicios prestados por terceros (call center y de auditoría), expresando de acuerdo a Resultado de Requerimiento N° 00094240 que dichos gastos no han sido acreditados documentariamente.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

2.15.2 Se pidió a la demandante que sustente por escrito y con documentación fehaciente en original los gastos que corresponden a diferentes servicios prestados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, (servicios de larga distancia nacional, larga distancia internacional saliente y entrante, y compraventa de tráfico) y se expuso que la demandante provisiono este gasto en el ejercicio gravable dos mil dos y que recién en el ejercicio gravable dos mil tres se contó con la factura respectiva.

2.16 Con los hechos narrados como base fáctica, se tiene que el reparo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat está dividido en dos aspectos: **i)** gastos no sustentados documentariamente; y **ii)** gastos sustentados en documentos que no cumplen con requisitos y características mínimas establecidos en el Reglamento de Comprobante de Pago; ambos gastos fueron rechazados en aplicación del numeral j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; por tal razón, el análisis de la sentencia de vista se realizará en función a cada tipo de gasto.

TERCERO: Examen de la sentencia de vista

3.1 En lo concerniente a los gastos no sustentados documentariamente, la sentencia de vista sostiene que no se adjuntó documento que acredite el gasto relacionado a los servicios prestados por terceros (call center y auditoría), lo que no ha sido contradicho por la actora: *“los gastos relacionado con servicios prestados por terceros, concretamente los de call center y auditoría, no fueron en modo alguno sustentados con los documentos pertinentes, conclusión que tampoco ha sido convenientemente desvirtuada por la contribuyente ni en el aludido procedimiento ni en este proceso contencioso administrativo, advirtiéndose por lo demás que resulta en estricto pertinente lo enfatizado por el Tribunal Fiscal al sustentar el acto administrativo objetado (...).”*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

3.2 En su razonamiento jurídico se avizora que el criterio de la sentencia de vista tiene como premisa que de no existir documentación sustentatoria, no ocurre deducción, situación que se condice con la interpretación del literal j) del artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta, pues no es posible que se pretenda la deducción de gasto que no esté respaldada en documento.

3.3 De otro lado, en lo que atañe a los gastos sustentados en documentos que no cumplen con requisitos y características mínimas establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, la sentencia de vista explicó que no existe afectación del literal j) del artículo 44 y del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues el principio del devengado ha sido considerado en el examen efectuado: *“Los gastos relacionados con diferentes servicios prestados por la empresa Telefónica del Perú S.A. fueron sustentados en comprobantes de pago emitidos por esta última en el ejercicio dos mil tres, pese a lo cual se dedujeron por la contribuyente ahora accionante en el ejercicio dos mil dos (...) es menester señalar, en cuanto al alegado desconocimiento del principio del devengado para efectos de deducción de gastos en el caso sub-judice y a la incorrecta interpretación de los artículos 44, inciso j), y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que estas deficiencias o errores no se advierten como configuradas ni en los actos administrativos en cuestión ni en la sentencia recurrida, pues, contrariamente a lo que se deduce, el invocado principio (específicamente, por pertinente) a los gastos relacionados con los diferentes servicios prestados por Telefónica del Perú S.A. (...).”*

3.4 Asimismo, respecto a este punto, se indicó en la sentencia de vista que no son deducibles aquellos gastos que no cumplan con los requisitos y características mínimas del Reglamento de Comprobantes de Pago, y que imperativamente el gasto a deducir deberá estar sustentado en comprobantes de pago emitidos y otorgado en periodo o ejercicio en que



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

fueron prestado: “(...) es necesario abordar lo relativo a la oportunidad para la deducción de los gastos, respecto a lo cual corresponde considerar, de un lado, lo prescrito en el artículo 44, inciso j) de la invocada Ley de Impuesto a la Renta, en cuanto a que no son deducibles los gastos sustentados en documentos que no cumplan con los requisitos y características mínimas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago; y de otro lado, tratándose de prestación de servicios, lo previsto en el artículo 5, numeral 5, del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, conforme al cual, los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero: a) la culminación de servicio; b) la percepción de la retribución (...); y c) el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio (...) por tanto, no cabe duda que para calificar un gasto relacionado con la prestación de servicios como deducible en función al criterio del devengo, deberá considerarse la específica naturaleza de tales servicios, incidiéndose en el modo de su prestación, y así mismo, tendrán que hallarse sustentados necesaria o imperativamente con comprobantes de pago emitidos y otorgados en el periodo o ejercicio en que aquellos fueron prestados efectivamente”.

3.5 Acerca a la infracción del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, es de indicar que ello no ha ocurrido, toda vez que la empresa demandante ha declarado el gasto de servicios de telecomunicaciones prestados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (larga distancia nacional, larga distancia internacional saliente y entrante, y compraventa de tráfico), sin contar con el comprobante de pago respectivo, provisionando el gasto para el ejercicio gravable de dos mil dos y no para el ejercicio gravable de dos mil tres, en que se emitió el prenotado comprobante de pago, quedando por resolver lo referido al rechazo del gasto en aplicación del artículo 44 de la anotada ley.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

3.6 Siguiendo lo antelado, se vislumbra de lo anterior que la sentencia de vista aplicó el literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en función al artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, que regula —según la sentencia de vista— la oportunidad de su emisión, mas no verifica los requisitos y características mínimas del aludido reglamento, tal como lo prescribe el referido literal del artículo 44.

3.7 Ciertamente, el razonamiento jurídico de la sentencia de vista se centra en que la emisión del comprobante de pago no se realizó en la oportunidad que exige el Reglamento de Comprobantes de Pago, esto es, cuando se realizó el servicio o cuando se canceló éste, lo que ocurra primero, no exponiendo razones de incumplimiento de requisitos y características mínimas. En ese sentido, se ha demostrado la infracción normativa del literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, debiéndose estimar en este extremo el recurso de casación.

CUARTO: Actuación en sede de instancia

4.1 Atendiendo a que el recurso de casación resulta fundado en virtud al razonamiento que esta sede casacional ha expuesto en los considerandos que preceden, respecto a que existió infracción en cuanto al literal j) del artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta, en el extremo a los gastos sustentados documentariamente y que no cumplen con requisitos y características mínimas del Reglamento de Comprobantes de Pago, es que corresponde proceder a la actuación en sede de instancia.

4.2 La sentencia apelada declaró infundada la demanda sobre la base de que el gasto relacionado a los servicios brindados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, debió sustentarse con comprobante de pago del ejercicio dos mil dos y no del ejercicio dos mil tres: “(...) *ha quedado demostrado que en el procedimiento de fiscalización realizado a la*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA

demandante (...) sustentó los servicios brindados por Telefónica del Perú durante el ejercicio dos mil dos, con facturas emitidas en el ejercicio dos mil tres, cuando la obligación formal de emitirlos era en el ejercicio dos mil dos, por tanto dichos gastos no eran deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil dos (...)”.

4.3 De lo anotado se tiene que en la apelada se ha sostenido que el comprobante de pago por los servicios prestados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta no debió ser emitido en el ejercicio dos mil tres, sino en el ejercicio dos mil dos, aplicando para ello lo regulado respecto a la oportunidad de la emisión de comprobantes de pago recogido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, omitiendo cualquier análisis de los requisitos y características mínimas que este reglamento prevé.

4.4 De este modo, lo argumentado por el juez de primera instancia discrepa de los fundamentos que esta Sala de Casación ha plasmado en la presente sentencia casatoria, por lo que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011 del nueve de setiembre de dos mil once, que declaró infundada la apelación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771 en el extremo referido al gasto por los servicios prestados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (servicios de larga distancia nacional, larga distancia internacional saliente y entrante, y compraventa de tráfico), ha incurrido en causal de nulidad contemplada en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, al contravenir lo preceptuado en el literal j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; por ende, corresponde estimar en parte la **pretensión principal de la demanda**.

4.5 Por otro lado, en lo atinente a la primera y segunda pretensiones accesorias, es de señalar que habiéndose declarado fundada la pretensión



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

principal, corresponde que se dejen sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771, en lo vinculado al citado gasto; asimismo, debe ordenarse a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat dejar sin efecto cualquier cobro del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil dos y de la precitada multa en cuanto al mencionado extremo, correspondiendo declarar **fundadas estas pretensiones accesorias a la pretensión principal de la demanda.**

III. DECISIÓN:

Por estas consideraciones, **MI VOTO** es porque se declare **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por Americatel Perú Sociedad Anónima, con fecha veinte de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos sesenta y seis del expediente principal; en consecuencia, **SE CASE** la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha veintinueve de octubre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos veintiséis, 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, y **actuando en sede de instancia SE REVOQUE** la sentencia apelada contenida en la resolución número trece, de fecha veintiséis de diciembre de dos mil trece, obrante a fojas doscientos veintinueve, que declaró **infundada** la demanda y reformándola declararon **FUNDADA**; por consiguiente, **Nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011 del nueve de setiembre de dos mil once **únicamente** en el extremo de gastos por servicios de larga distancia nacional, larga distancia internacional saliente y entrante, y compra-venta de tráfico; **dejaron sin efecto** la Resolución de Determinación N° 012-003-0004881 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004771 en lo que concierne al acotado gasto, ordenándose a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat proceda a dejar sin efecto cualquier cobro



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

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 2391– 2015
LIMA**

respecto al apuntado gasto; quedando subsistente la apelada en lo demás que contiene; en los seguidos por Americatel Perú Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y otra, sobre impugnación de resolución administrativa; **SE DISPONGA** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; y los devolvieron. **Jueza Suprema: Rueda Fernández.-**

S.S.

RUEDA FERNÁNDEZ

EAE/jps

**Pasión por el
DERECHO**