

Universidad Católica de Santa María

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas

Escuela Profesional de Derecho



CONSECUENCIAS DEL TRATO DESIGUAL EFECTUADO POR EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO DE LAS GESTIONES COBRO DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES PARA PROVISIONAR CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA. PERÚ, 2007 – 2018.

Tesis presentada por la Bachiller:

Medina Aparicio, Génesis Luz María

Para optar el Título Profesional de:

Abogada

Asesor:

Mg. Yucra Núñez, Yosiv Zolín.

Arequipa – Perú

2019

Arequipa, 19 de noviembre del 2019.

Señor Doctor

GABRIEL TORREBLANCA LAZO

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Católica de Santa María

Presente. -

ASUNTO: Dictamen de evaluación de tesis.

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted a efecto de informar que he evaluado el Borrador de Tesis titulado "CONSECUENCIAS DEL TRATO DESIGUAL EFECTUADO POR EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO DE LAS GESTIONES DE COBRO DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS ESENCIALES PARA PROVISIONAR CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA. PERÚ, 2007-2018", presentado por la señorita Bachiller en Derecho Genesis Luz María Medina Aparicio, y concluyo en lo siguiente:

- El borrador de tesis presentado a mi análisis tiene merito para ser sustentado en grado.
- La tesis elaborada por la Bachiller es coherente con su hipótesis, los objetivos planteados en el Plan y sus conclusiones; de igual modo, el tema es innovador y pertinente.

Es todo cuanto cumplo con informar a usted para los fines que correspondan. Hago propicia la ocasión para expresarle los sentimientos de mi mayor consideración.

Atentamente,



CARLOS NEYRA AMAT

Cod. 2470

Arequipa, 18 de noviembre del 2019

Señor Doctor

GABRIEL TORREBLANCA LAZO

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Católica de Santa María

Presente. -

ASUNTO: Dictamen de evaluación de tesis.

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a Usted para poner a su conocimiento el Dictamen que como parte integrante de la Comisión Evaluadora realicé respecto del borrador de Tesis elaborado por la señorita Bachiller en Derecho, Génesis Luz María Medina Aparicio, cuyo enunciado es "CONSECUENCIAS DEL TRATO DESIGUAL EFECTUADO POR EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO DE LAS GESTIONES COBRO DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES PARA PROVISIONAR CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA. PERÚ, 2007 – 2018".

Así pues, cumplo con informar lo siguiente:

1. Que el desarrollo de la investigación referida guarda coherencia con el Proyecto de Investigación.
2. Se comprueba la hipótesis planteada.
3. Se cumple con los objetivos formulados.
4. Contiene profundidad académica y las conclusiones corresponden al fondo de la investigación, así como a las interrogantes formuladas.
5. Que las sugerencias o aportes jurídicos son pertinentes.

En consecuencia, considero que el borrador de Tesis sometido a evaluación tiene mérito suficiente para ser sustentado.

Asimismo, hago propicia la oportunidad para expresarle mis sentimientos de aprecio.

Sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente,

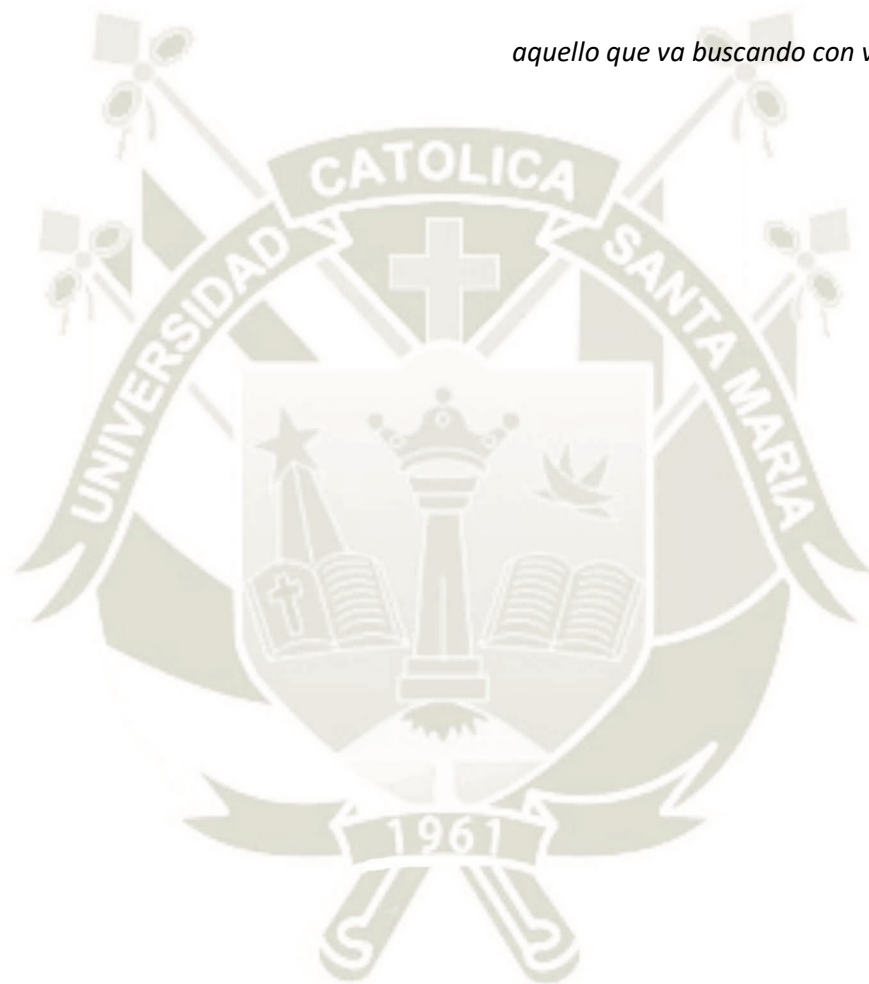


JAMES FERNÁNDEZ SALGUERO

Docente Dictaminador

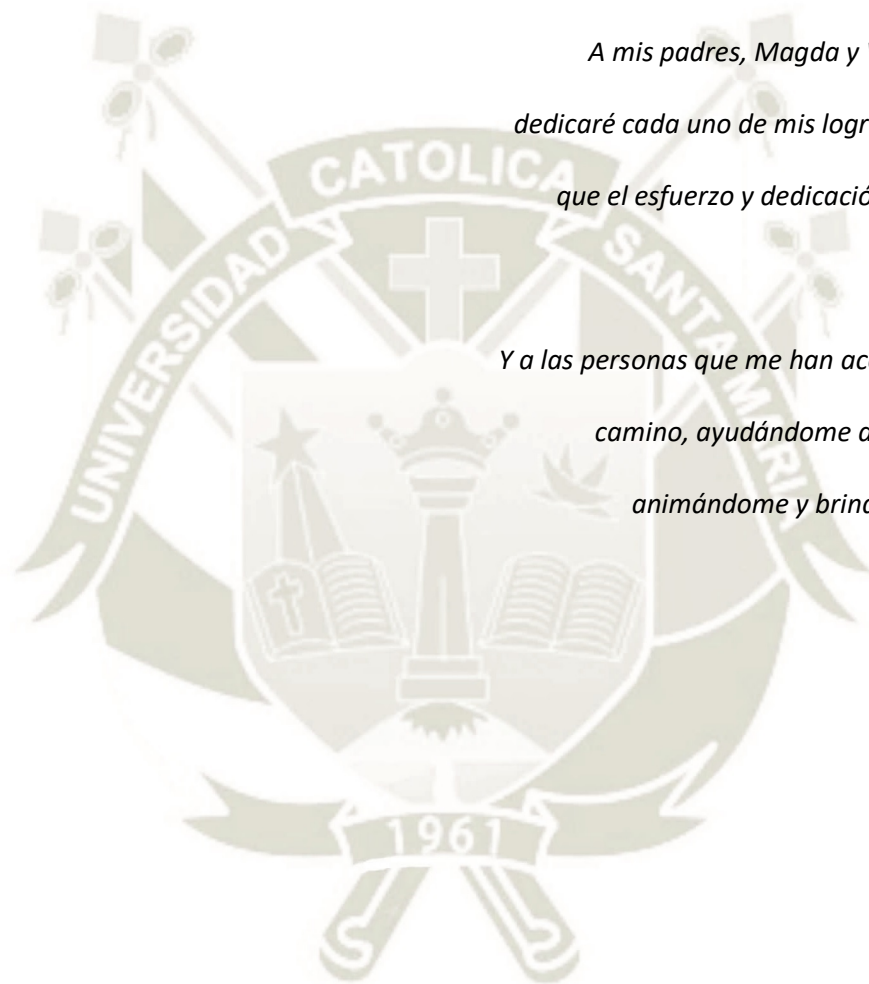
*“Todo hombre fuerte alcanza indefectiblemente
aquello que va buscando con verdadero ahínco”.*

Hermann Hesse.



*A mis padres, Magda y Wilfredo a quienes
dedicaré cada uno de mis logros, por enseñarme
que el esfuerzo y dedicación son la base para
lograr mis metas.*

*Y a las personas que me han acompañado en este
camino, ayudándome a aclarar mis ideas,
animándome y brindándome su cariño
incondicional.*



ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Código Tributario: Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nro. 133-2013.

Ley de impuesto a la Renta: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nro. 179-2004-EF.

Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta: Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nro. 122-94-EF.

RTF: Resolución del Tribunal Fiscal.

TF: Tribunal Fiscal.

TC: Tribunal Constitucional.

SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

UIT: Unidad Impositiva Tributaria.

OSIPTEL: Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones.

OSINERGMIN: Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería.

SUNASS: Superintendencia Nacional de Servicios y Saneamiento.

SICOM: Sistema Consolidado de Morosidad.

RESUMEN

La presente investigación, tiene la finalidad de dar a conocer las consecuencias originadas del tratamiento que viene efectuando el Tribunal Fiscal en lo referente a las gestiones de cobro realizadas por las empresas de agua y saneamiento, telecomunicaciones y electricidad necesarias para provisionar cuentas de cobranza dudosa, a efecto de deducirlas como gasto. Por ello, en primer lugar, del análisis de la figura de provisión de cuentas incobrables en la jurisprudencia, en la norma, y el desarrollo de la misma por parte de los sectores estudiados, se determina que estas han reunido los requisitos necesarios, en tanto se encuentran fehacientemente probados los presupuestos y principalmente las acciones de cobro efectuadas para tal fin; asimismo, se evidencia que dichas empresas se encuentran en un plano de igualdad respecto de sus características por ser públicas, esenciales, y tener como finalidad el desarrollo de la colectividad; finalmente, del análisis de las resoluciones del Tribunal Fiscal, se concluye que, a pesar de todo lo indicado, se vulnera el derecho a la igualdad reconocido en la Constitución Política del Perú, y los principios tributarios de Capacidad Contributiva e Igualdad, al merituar en forma desigual la documentación destinada a probar la incobrabilidad de las deudas, puesto que favorece el mecanismo de cobro de las empresas de agua y saneamiento, en virtud a la Ley Nro. 28870, Ley para Optimizar la Gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento; sin efectuar un análisis más profundo de dichas gestiones como lo hace con las empresas de telecomunicaciones y electricidad, que demuestran un sistema de cobranza mejor desarrollado.

Palabras clave: Dedución, gastos, provisión, cuentas incobrables, servicios públicos, gestión de cobro.

ABSTRACT

The present investigation has the purpose of making known the consequences of the treatment carried out by the Tax Court about the debt collection management carried by the water and sanitation, telecommunications and electricity companies necessary to provision bad debts, and deduct them as an expense. Therefore, from the study referred to the provision of bad debts, it is concluded that these companies meet the requirements described in the jurisprudence and the law, given that budgets and the debt collection management carried out are accredited, considering that these companies are equal to each other, because they are public, essential and have as their objective the development of society. Consequently, it is shown that the Tax Court is violating tax principles and the constitutional right to equality, by favoring the management of debt collection of water and sanitation companies under Law No. 28870, above the system of debt collection system of electricity and telecommunications companies that are better developed.

Key words: *Deduction, expenses, provision, bad debts, public services, debt collection management.*

INTRODUCCIÓN

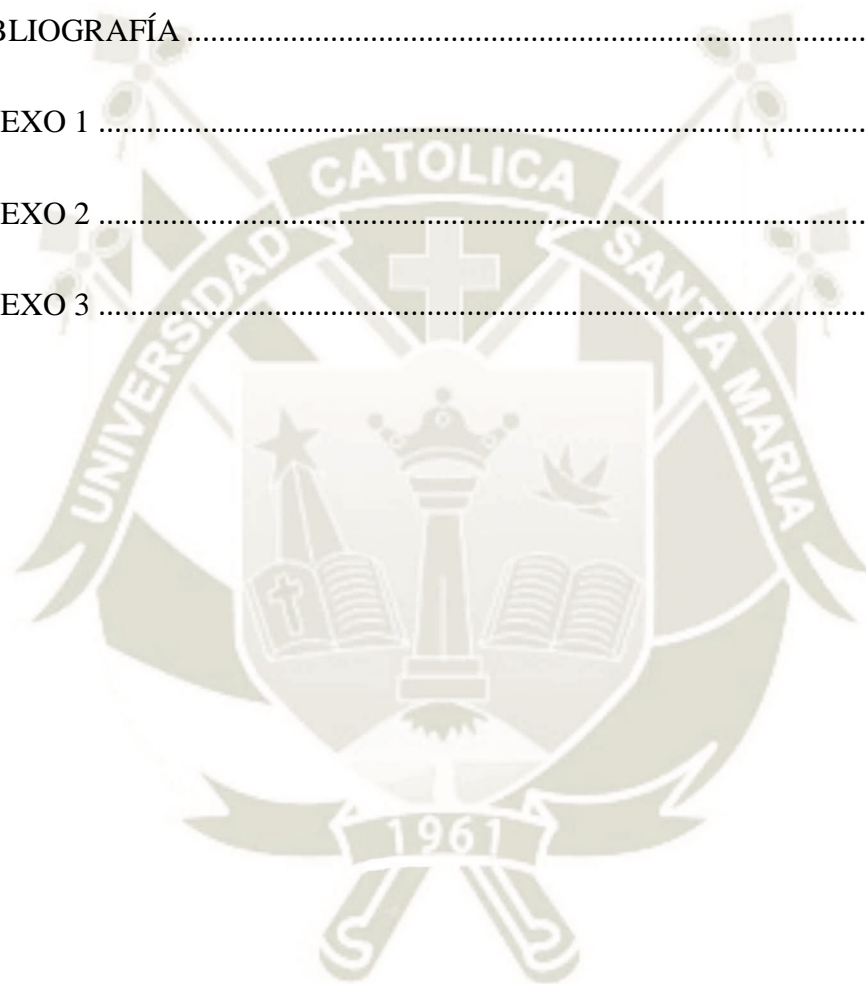
Actualmente las resoluciones del Tribunal Fiscal vienen ocasionando cierto revuelo por confirmar los reparos millonarios realizados por la administración a empresas que prestan servicios públicos esenciales, toda vez que, no se evidencia de las mismas para el caso específico de deducción de provisiones de cobranza dudosa, que este colegiado efectúe un test de igualdad al analizar diferenciadamente la documentación destinada a probar la incobrabilidad, presentada por las empresas de agua y saneamiento, telecomunicaciones y electricidad; a pesar de tener estas, el mismo fin de contribuir, a través de la prestación de sus servicios, al desarrollo de la sociedad, pues así, han sido reconocidas a través de la ley, y su esencialidad confirmada por el Tribunal Constitucional. En ese sentido, mediante la presente investigación, se evaluará el criterio desarrollado por el Tribunal Fiscal respecto de las gestiones de cobro realizadas por estas empresas a efecto de deducir las provisiones de cuentas incobrables, partiendo dicho análisis desde 2007 con la RTF Nro. 01657-4-2007 emitida a favor de las empresas de agua y saneamiento, que marca un punto de vista vulneratorio al derecho de igualdad, y otros principios tributarios reconocidos en la Constitución respecto del tratamiento adoptado para las empresas de telecomunicaciones y electricidad.

ÍNDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	vi
RESUMEN	vii
ABSTRACT.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	ix
CAPÍTULO I.....	1
DEDUCIBILIDAD DE LAS PROVISIONES	1
1. Alcances del concepto de gasto en la Ley del Impuesto a la Renta.....	2
2. Principio del Devengado como requisito para deducir provisiones	4
3. Importancia del Principio de Causalidad en la deducción de provisiones.....	6
4. Deducción de Provisión de deudas por cobranza dudosa	8
4.1. Provisiones de deudas por cobranza dudosa	8
4.2. Provisión de deudas de cobranza dudosa en el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta	12
CAPÍTULO II.....	23
EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES	23
1. Naturaleza Jurídica de las Empresas Prestadoras de Servicios Públicos.....	24
1.1. Carácter esencial de los Servicios Públicos.....	25
1.2. Organismos Reguladores de las empresas que prestan Servicios Públicos..	28
2. Agua y Saneamiento como Servicio Público Esencial	31

3. Esencialidad del Servicio de Energía Eléctrica	33
4. Importancia del Servicio Público de Telecomunicaciones	37
5. Semejanzas entre los Sectores de Agua y Saneamiento, Electricidad y Telecomunicaciones.....	38
6. Diferencia entre los Sectores de Agua y Saneamiento, Electricidad y Telecomunicaciones.....	39
7. Diferencia de las empresas de Servicio Público Esencial con las Empresas Privadas	41
CAPÍTULO III.....	43
PROVISIÓN DE LAS DEUDAS INCOBRABLES DE EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS: TRATAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL	43
1. Sobre la provisión de deudas incobrables de las Empresas de Servicios Públicos	44
2. Tratamiento del Tribunal Fiscal respecto de los Servicios públicos.....	45
2.1. Electricidad.....	45
2.2. Telecomunicaciones	48
2.3. Agua y saneamiento	55
3. Vulneración al Principio de Capacidad Contributiva en las resoluciones del Tribunal Fiscal	56
4. Derecho a la Igualdad entre los administrados frente al Tribunal Fiscal.....	58

5. Trato Desigual Injustificado entre las Empresas de Agua y Saneamiento, Telecomunicación y Electricidad	60
CONCLUSIONES	64
RECOMENDACIONES.....	66
BIBLIOGRAFÍA	68
ANEXO 1	98
ANEXO 2	165
ANEXO 3	170



CAPÍTULO I

DEDUCIBILIDAD DE LAS PROVISIONES

Es una situación común que, en el devenir de las actividades empresariales, se presente la morosidad en el pago de algunos clientes, ante dicha eventualidad la Ley de Impuesto a la Renta señala que, a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente podrán ser deducidos de la renta bruta; tal procedimiento deberá ser llevado a cabo rigiéndose por el principio de lo devengado y cumpliendo la causalidad en concordancia con el criterio de razonabilidad y proporcionalidad como ha sido señalado en diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal¹.

Por tanto, en este primer capítulo se desarrollarán los principios del devengado y causalidad, necesarios para poder establecer qué gastos son deducibles conforme al artículo 37° que desarrolla este concepto, y qué gastos no podrán deducirse. Finalmente, en cuanto al artículo 21° inciso f) del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que trata de provisiones de cobranza dudosa, materia del presente trabajo de investigación, se analizará cada requisito y la posibilidad que tienen las empresas de servicios públicos de demostrar la incobrabilidad de sus deudas, acogiéndose a las alternativas propuestas por este artículo, ya que, la exposición de motivos de la Ley de Impuesto a la Renta y su

¹ RTF Nro. 00005-3-2017.

reglamento no expresan algún tratamiento especial para empresas de servicios masivos, públicos y esenciales, así como tampoco consta la intención del legislador sobre cada presupuesto obrante en los artículos mencionados².

1. Alcances del concepto de gasto en la Ley del Impuesto a la Renta

Respecto a ello, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a Renta (2004) señala lo siguiente:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: (...)

De acuerdo a lo señalado en este párrafo, se deberá entender que se trata de una disposición *numerus apertus*³, es decir que no se trata de una lista restringida, puesto que interpretándolo de forma amplia, basta con probar que los gastos tengan relación directa o indirecta con el giro de la actividad económica desarrollada por la empresa, en tanto cumplan la función de generar renta o mantener la fuente generadora, considerando también, aquellos gastos que estén destinados a acrecentar sus actividades, aunque los resultados sean infructuosos; por tanto, bajo ese supuesto se entiende que la deducibilidad no estará condicionada a un resultado exitoso⁴, sino al destino que se pretende dar a tales gastos a la luz de la normalidad, proporcionalidad o la razonabilidad en concordancia con la actividad desarrollada; todo ello, siempre y cuando no se encuentre prohibido de manera expresa por ley, en este caso, que el gasto no se encuentre entre los supuestos del

² Ver Anexo Nro. 3, pág. 215.

³ RTF Nro. 0706-4-2002

⁴ RTF Nro. 0343-2-2005, Nro. 05849-1-2015, Nro. 9902-8-2014.

artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo que configura lo que se denomina como *numerus clausus*.

En ese sentido, para efectos de determinar la renta neta, debe partirse de la renta bruta y efectuarse las deducciones de gasto correspondientes. Para ello, debe aplicarse un principio general obligatorio que se denomina como “Principio de Causalidad”, en virtud al cual existe la necesidad de que los egresos (denominados también como “erogaciones”) tengan relación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, inclusive aquellos que potencialmente procuren incrementar los ingresos en la realización de actividades gravadas, aunque no se logre conseguirlo. (Principio de Causalidad en la deducción de gastos del IR Empresarial, 2014).

Ahora bien, el contribuyente bajo este supuesto y a fin de reducir el impacto económico generado por los gastos realizados en el ejercicio fiscal, podrá deducir como gasto, aquellas erogaciones que sirvieron para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, a efecto de lograr una base imponible favorable. Una empresa que presta servicio público esencial, bajo la misma disposición de la Ley de Impuesto a la Renta puede entonces, deducir el decremento de activos o incremento de pasivos, como por ejemplo, aguinaldos, bonificaciones y retribuciones a favor de los servidores con vínculo laboral y por aquellos cesantes, ello a modo de incentivo al trabajador para evitar su renuncia; asimismo las empresas también pueden deducir gastos de salud, recreativos y culturales siempre que exista la generalidad, es decir que, los pagos sean efectuados respecto de todos aquellos en las mismas condiciones; pueden realizar la depreciación de bienes, que debe calcularse sobre el costo de adquisición, producción, construcción o

valor inicial en su ingreso al patrimonio de la empresa; las pérdidas originadas de siniestros como incendios o inundaciones, entre otras deducciones; pero el gasto que interesa al presente trabajo de investigación es aquel originado por las deudas impagas con riesgo de incobrabilidad, que en este tipo de empresa es demasiado frecuente debido a que sus servicios deben ser brindados en lo posible a toda la población por su esencialidad, y mensualmente bajo el riesgo de que sus usuarios presenten un retraso en el pago, o hasta el impago definitivo, lo cual es perjudicial, dado que el servicio ya fue brindado al cliente.

2. Principio del Devengado como requisito para deducir provisiones

Existen dos momentos en los que se imputa un ingreso o egreso a determinado lapso de tiempo en el cual se determina la renta, estos son denominados también criterios de imputación temporal y son el percibido y el devengado; la Ley de Impuesto a la Renta adopta como criterio temporal de renta el del devengado, aplicable tanto para los ingresos como para los gastos, es decir que se ha producido el hecho generador cuando nace el derecho, independientemente de que sea exigible o no (Bravo Cucci, 2013).

Este concepto no había sido definido por la norma, razón por la cual se debía recurrir a la jurisprudencia y doctrina; sin embargo, recientemente el D.L. Nro. 1425 modifica el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta (2004), en cuyo tercer párrafo ahora se precisa que, los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

Para la determinación de la renta neta empresarial, es necesario tener en cuenta que los gastos que deberán deducirse de la renta bruta para su obtención, se rigen por el principio de lo devengado, que es todo aquello de lo cual se ha adquirido el derecho de percibir; y de acuerdo a la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, este no supone la disponibilidad económica o efectiva del ingreso, sino la jurídica; es decir, un derecho del cual se tiene que existe una potencial realización, más no una efectiva⁵; de igual forma, a manera de conceptualizar este principio se utilizaron definiciones contables, mismas que indican que los costos y gastos son reconocidos cuando se ganan o incurren, y no cuando se cobran o pagan⁶

En efecto, “(...) *el devengado es un término usado para identificar usualmente la génesis de una situación de relevancia tributaria. Como institución satisface el Deber de contribuir y Capacidad contributiva sobre un aspecto temporal asociado a una dimensión del aspecto material del tributo.*” (Durán Rojo & Mejía Acosta, 2017). En ese sentido, la importancia de este criterio, es fundamental para llegar a conclusiones respecto de las provisiones de cobranza dudosa, puesto que, este concepto nos ilustra de manera general que, no se puede exigir la tributación en un determinado periodo de lo que todavía no manifiesta capacidad contributiva, por lo que el devengo permite la seguridad sobre ello.

Es materia de la presente investigación lo referente a las gestiones necesarias para probar la incobrabilidad de una deuda, a efectos de deducirla como provisión de cuentas de cobranza dudosa; misma que se rige por el principio de lo devengado, dado que este es parte importante para la deducción en la determinación de la renta empresarial, siendo

⁵ RTF Nro. 466-3-97, Nro. 1663-3-2017, Nro. 6232-4-2016.

⁶ RTF Nro. 01203-2-2008, Nro. 07789-5-2016, Nro. 1618-8-2015.

que debe cumplirse el devengo de dicho gasto en el ejercicio fiscal en el que se quiere deducir.

En ese sentido, conforme a lo señalado en el artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta (2004), los gastos se devengan cuando nace el derecho a pagarlos, sin que sea necesario tener en cuenta el desembolso respectivo, por tanto, el devengo de las provisiones de cuentas de cobranza dudosa se dará en el momento en que se evidencie el riesgo de incobrabilidad de la deuda.

3. Importancia del Principio de Causalidad en la deducción de provisiones

A efecto de poder deducir los gastos efectuados, las empresas deberán probar la causalidad de los mismos, demostrando que son necesarios para obtener la renta y mantener la fuente, como expresamente es señalado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (2004); y siendo que, estas deducciones disminuyen el total de la renta bruta, se debe analizar lo que se entiende por gastos necesarios, y respecto de este tema, la jurisprudencia indica que serán deducibles aquellos gastos que tienen como razón de ser, el mantener la fuente productora de rentas; asimismo, si bien se encuentran enumerados en la norma, ciertos supuestos, se debe tener presente que la lista contenida en dicho artículo no es taxativa, dado que, se permite la deducción de todo gasto necesario no indispensable, pues con el simple hecho de contribuir en la generación de la fuente productora y guardar coherencia, tendrá la calidad de causal.

Mediante resolución del Tribunal Fiscal, ha quedado claro que los gastos deducibles deben acreditarse a través de documentación que sustente que realmente se ha producido

y además, que se muestre el destino que se le ha dado, distinguiendo si se utilizó para mantener o generar la fuente productora⁷.

Como se puede apreciar tiene que haber una relación de causa a efecto para que un gasto resulte deducible. La primera posibilidad es que el gasto resulte necesario para producir la renta -se entiende, la renta gravada-, de forma tal que sea pertinente afirmar que el efecto de realizar el gasto ha sido la obtención de la renta. La segunda posibilidad es que el gasto haya sido necesario para mantener la fuente productora de la renta, siempre en el entendido que la realización del gasto ha redundado en la generación de rentas a través de la correcta conservación de la fuente productora. En ambas posibilidades, será preciso, además, corroborar que la deducción no se encuentre expresamente prohibida por la Ley del IR (Hernandez Berenguel, 2002).

En el caso materia de investigación, respecto a los gastos en los que incurren las empresas que prestan servicios públicos, específicamente referido a la falta de pago de los clientes por los servicios brindados, es imperante establecer si estos son deducibles; anteriormente se mencionó que para que tengan tal calidad, deberá demostrarse la causalidad de tales gastos, es decir, si son necesarios para la generación de ingresos. En ese sentido, las deudas por falta de pago en las que incurren los clientes, tienen su origen en la contratación del servicio, cuya contraprestación se realiza mensualmente; cuando se incumple con la obligación de pagar, se genera la mora en el cumplimiento, y si esta no llega a efectuarse, a pesar de haber sido cobrado por la empresa, estas adquieren la calidad de incobrables, que a la luz de lo dispuesto por el artículo 37° podrá ser deducido, ello en

⁷ RTF Nro. 3682-1-2015, Nro. 5909-2-2007, Nro. 0706-4-2002, Nro. 5355-1-2002 y Nro. 0343-2-2005.

virtud a que estos servicios brindados con promesa de pago, si bien resultan infructuosas, el destino que se le dio a tal inversión desde el inicio, era el de generar renta, por tanto existiría una relación causal identificable.

4. Deducción de Provisión de deudas por cobranza dudosa

4.1. Provisiones de deudas por cobranza dudosa

Es posible deducir como gastos aquellas provisiones que conforme a la ley del impuesto a la renta califiquen como tal, siempre que cumplan con las condiciones previstas y no incurran en las prohibiciones señaladas. Es así que, el inciso i) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta (2004), establece las siguientes limitaciones:

(...) i) Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden

No se reconoce el carácter de deuda incobrable a:

(i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas.

(ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad.

(iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Respecto a este inciso, que es materia de la presente investigación, debe entenderse que las rentas empresariales deben imputarse al ejercicio en que se adquiriera el derecho bajo el principio del devengado, sin embargo, cuando se presenta la morosidad en el pago efectivo por un bien o servicio brindado, la empresa podrá formular la provisión, que

tiene como finalidad aminorar el impacto negativo del impago, reduciendo el monto de la renta bruta, ello debiendo verificar que las deudas no se encuentren entre los tres supuestos establecidos por el citado artículo, puesto que no todos los gastos pueden provisionarse; siendo que no serán deducibles los siguientes:

4.1.1. Las deudas contraídas entre partes vinculadas

Aquellos gastos contraídos entre sí por partes vinculadas, no podrán ser deducidos como provisión, ya que, en principio estas empresas se caracterizan porque una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, al respecto el Dr. Picón Gonzales señala que, se debe tener en cuenta el concepto de empresas vinculadas en relación al valor de mercado y subcapitalización, dado que la vinculación entre el deudor y el acreedor puede generarse de forma posterior a la deuda, por lo que la condición es determinante para que opere la prohibición, es decir que, que a la fecha de la provisión, la vinculación exista (Picón Gonzales, 2017). Y tal como señala la misma ley en su artículo 32°-A inciso b), hay tres formas, en las que la ley reconoce que ciertas empresas podrían estar vinculadas, y es bajo los siguientes supuestos, en concordancia con el artículo 24° del Reglamento de la ley de Impuesto a la Renta (2004):

- a) Participación en la administración: Esta quiere decir que las empresas se circunscriben financiera, operativa y comercialmente, al poder de dirección de otra empresa.
- b) La vinculación por el control: Que viene a ser una relación de dependencia de una empresa controlada a otra controlante, este vínculo de dominio puede

ser interno o externo; en el primer caso se ejerce dentro de la empresa, y en el segundo caso, se ejerce desde fuera de la empresa a través de un condicionamiento económico que regirá la conducta empresarial de la parte controlada.

- c) Participación en el capital: En este caso, existe un dominio financiero, considerando como porcentaje influyente, el tener más del 30% del capital de una empresa en forma directa o indirecta.

En ese sentido, no podría existir endeudamiento entre empresas que se encuentran económicamente vinculadas, ya que esta situación tiene su origen en el beneficio que conlleva el otorgamiento de concesiones mutuas entre ellas.

4.1.2. Deudas afianzadas y garantizadas

No será considerado gasto deducible, aquella deuda que tenga como respaldo una garantía, puesto que, a fines de satisfacer el pago efectivo de la misma, si no se ha realizado el pago pactado, simplemente podrá ejecutarse la garantía que tuviera, esta es una forma eficaz de reducir el riesgo del acreedor; aun si se intentara ejecutarla sin tener resultado positivo en el cobro de la deuda, estando sin garantía recién se podría provisionar; de igual forma, es necesario indicar que, sobre aquellas deudas garantizadas parcialmente, solo puede provisionarse la parte que no ha sido materia de garantía. (Picón Gonzales, 2017).

Ahora bien, en cuanto a la hipoteca, el Informe Nro. 141-2005-SUNAT/2B0000 (2005) ha indicado que, si luego de la ejecución de esta, no son canceladas total o parcialmente las deudas con lo obtenido en la ejecución, estas podrán calificar como

deuda incobrable para fines de la deducción prevista en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, en concordancia con la normativa vigente, son garantías: la hipoteca, garantía mobiliaria, anticresis y derecho de retención; asimismo respecto a la compra venta con reserva de propiedad prevista en el artículo 1583° del Código Civil (1984), que consiste en el acuerdo de que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta el pago total del monto o parte determinada de él; por tanto, también se encuentra dentro de las prohibiciones señaladas.

4.1.3. Deudas objeto de renovación o prórroga expresa

Este último, consiste en que por acuerdo previo o negociación posterior el acreedor permite al deudor que este haga cumplimiento efectivo de su obligación en un plazo mayor o adicional, en ese sentido el acreedor estaría postergando la exigencia del cumplimiento, por lo que no correspondería la deducción de esta deuda como gasto.

A modo de ejemplo, de acuerdo con las resoluciones del Tribunal Fiscal, el colegiado afirma que la aceptación de una letra de cambio puede configurar una prórroga del vencimiento de la obligación, hasta el momento en que se exija nuevamente al deudor el cumplimiento de la prestación⁸.

Respecto de esta limitación, Picón Gonzales, ha indicado que, “(...) *se ha excedido la ley al incorporar en esta prohibición el supuesto en el cual el acreedor concede nuevos créditos. Este no prohíbe realizar nuevas operaciones con el deudor, sino*

⁸ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 115. RTF Nro. 7447-3-2008.

aquellas que impliquen de algún modo, un financiamiento.” (Picón Gonzales, 2017).

4.2. Provisión de deudas de cobranza dudosa en el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta

Asimismo, como ya se ha señalado anteriormente, para que una provisión sea calificada como tal deben cumplirse ciertos lineamientos, y estos también se encuentran en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (1994) este establece que, para efectuar la provisión de deudas de cobranza dudosa se deberá probar una serie de requisitos.

f) Para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del Artículo 37 de la Ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas:

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

2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere:

a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses

desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y

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

La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa.

En ese sentido, ante el incumplimiento de obligaciones por parte de los clientes de las empresas que brindan servicios públicos como los de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, estas se ven obligadas a provisionar tales deudas a efectos de aminorar el impacto negativo que genera el impago al final del ejercicio, por lo que debe cumplir con los requisitos propuestos por el artículo 21° inc. f).

Entonces, conforme a este artículo, para provisionar una deuda incobrable, se deberá tener en cuenta los siguientes requisitos:

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

De acuerdo a este artículo, en primer lugar, deberá acreditarse el derecho de cobro al que corresponda, es decir el origen de las deudas sobre los cuales se demuestre la incobrabilidad⁹, siendo los comprobantes de pago los medios más idóneos para dar identificar el mismo, siempre que correspondan a operaciones reales¹⁰; en el

⁹ RTF Nro. 2492-3-2002.

¹⁰ RTF Nro. 00120-5-2002, RTF Nro. 00005-3-2017.

caso de los servicios públicos esenciales, el origen de las deudas se prueba con los recibos emitidos que no han sido cancelados. La cuenta por cobrar debe tener un origen que genere rentas gravadas y no cumpliría con este supuesto una cuenta por cobrar generada en un préstamo sin contraprestación alguna, como sería daría entre empresas vinculadas, o un préstamo sin intereses (Picón Gonzales, 2017).

4.2.2. Deuda se encuentre vencida

Como primer requisito para provisionar, esencialmente esta debe tener la calidad de exigible, es decir que, el acreedor en este momento tiene la facultad de pedir el cumplimiento; y para este caso, que en el devenir de tal pedido, el mismo no se realice a pesar de haber efectuado las diligencias necesarias para obtener el pago de la deuda, siendo así, ello determinara que la deuda tenga la característica de incobrable, por lo que dichas acciones que la determinan, deberán ser demostradas ante la Administración Tributaria como parte de uno de los requisitos que se prevé en este artículo, en virtud del cual, se plantean cinco alternativas a las que una empresa podrá acogerse para este fin, y son los siguientes:

4.2.2.1. Mediante análisis periódicos de los créditos concedidos

Este se refiere a corroborar en la lista de clientes deudores, si estos cumplen sus obligaciones de pago con la empresa, si el cumplimiento de los mismos es realizado con dificultad o no es llevado a cabo; este análisis determinará la probabilidad de que una deuda pueda o no ser incobrable.

Respecto a ello, en la RTF Nro. 04831-9-2012 (2012), el Tribunal Fiscal señala que “(...) supone un control específico de cada deudor, cuya deuda haya sido

provisionada, que den cuenta de dificultades financieras que anticipen un riesgo respecto a que se concrete el cobro de la deuda, motivo por el cual esta se provisiona”. Las normas tributarias señalan que el acreedor podrá provisionar las cuentas por cobrar a un sujeto cuyas dificultades financieras hagan previsible el riesgo de incobrabilidad y esto se puede demostrar a través del análisis periódico, por ejemplo:

Si el contribuyente ABC S.A. tuviera varias cuentas por cobrar vencidas por más de doce meses con el sujeto XYZ S.A.C., y con este mismo sujeto también tuviera cuentas por cobrar de reciente vencimiento, se podrían provisionar las cuentas recientes, en función del historial de las cuentas vencidas (Picón Gonzales, 2017)

Esta forma de demostrar la incobrabilidad, no es factible para una empresa de servicio público, dado que, si bien son masivas y en suma implican un monto que generalmente puede ser hasta por S/263 492 626.00 (Doscientos sesenta y tres millones cuatrocientos noventa y dos mil seiscientos veintiséis con 00/100 soles)¹¹ en deudas, se debe tener en cuenta que cada deudor incumple la obligación de un monto ínfimo, como por ejemplo de un impago mensual por el servicio de telefonía fija, móvil o internet que varía de entre S/25.00 (Veinticinco con 00/100 soles) a S/500.00 (Quinientos con 00/100 soles) máximo; y adoptar esta forma de probar la incobrabilidad, implicaría un

¹¹ Ver cuadro analítico de las Resoluciones del Tribunal fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 100, RTF Nro. 11450-5-2011.

esfuerzo superior por parte de estas empresas a efectos de detectar el riesgo de pago.

4.2.2.2. Se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda

Existe un inconveniente para determinar cómo deberán probarse estas gestiones de cobro, puesto que la ley no establece los detalles que tiene que contener la documentación presentada por las empresas para tal efecto. Referente a esta dificultad actualmente la SUNAT exige que cualquier gestión de cobro realizada sea personalísima, toda vez que, según la RTF Nro. 17044-8-2010 (2010) el Tribunal Fiscal indica que si bien no se ha precisado la forma o procedimiento especial que se debe seguir para efectuar la cobranza de la deuda, la gestión puede ser efectuada por distintos medios como llamadas telefónicas, correos electrónicos, mensajes de texto siempre que sean personales, se encuentre acreditada su efectiva realización y recepción por parte del deudor, y respecto los documentos que prueben la incobrabilidad, en ellos deberá identificarse el detalle de la deuda, los comprobantes de pago emitidos para tal efecto, y la efectiva recepción del requerimiento. Tales requerimientos resultan eficaces, y en virtud al principio de Verdad material, las empresas deberán acatar tal disposición; sin embargo, no es posible para una empresa de servicio público, realizar una gestión de cobro personalizada, dado el carácter masivo de la prestación de servicios, pues se encontraría ante una cobranza demasiado onerosa por una deuda que, por cliente suele ser muy

inferior. En ese sentido, y al amparo de los principios de informalismo, simplicidad y presunción de veracidad, la gestión de cobranza que deberán probar estas empresas no debería implicar el carácter personalísimo; y ello no supondría un trato desigual respecto de otras empresas, pues, este trato ya se da, al no permitírsele demostrar la incobrabilidad mediante las gestiones masivas que viene realizando; debiendo considerar también que, como se verá más adelante, este tipo de empresas no puede optar por otras alternativas, más que esperar 12 meses desde el vencimiento.

4.2.2.3. *Protesto de documentos*

El protesto es una figura aplicable a títulos valores, que se lleva a cabo ante Notario o Juez de paz; es así que, el artículo 70° de la Ley de Títulos Valores indica que este es un acto o diligencia, mediante el cual se deja constancia fehaciente del incumplimiento de obligaciones al vencimiento del documento; asimismo, cabe resaltar, que conforme al artículo 84° no todos los títulos valores están sujetos a protesto o formalidad alguna que lo sustituya, como por ejemplo, las acciones, los certificados de participación en fondos mutuos de inversión, los certificados de titulación, los bonos, los papeles comerciales, la letra hipotecaria, el certificado de depósito negociable y la cedula hipotecaria, entre otros que en su mayoría son títulos inmobiliarios, de igual forma no requieren protesto para ejercer la acción cambiaria, el certificado bancario en moneda nacional o extranjera, conocimiento del embarque y la carta porte. Bajo esa premisa cabe resaltar que, respecto de las empresas que brindan servicios públicos esenciales, esta alternativa no le será aplicable, dado que, no

efectúan sus actividades empresariales a través de títulos valores, en tanto estos se encuentran destinado a la circulación, que si bien tienen contenido económico, es necesario mencionar que las transacciones efectuadas por los sectores materia de estudio, no requieren de una letra de cambio, pagaré o cheque como contraprestación por el servicio prestado mensualmente, cuando el pago de dichas deudas, puede ser realizado de una forma más simple como un pago en efectivo o a través de cualquier otro medio virtual que revista simplicidad.

4.2.2.4. *El inicio de procedimientos judiciales de cobranza*

Al vencimiento de una deuda, la empresa acreedora tiene la opción de iniciar un proceso judicial para reclamar el pago efectivo; esta suele ser una alternativa adecuada para requerir el pago de montos elevados, y demostrar con mayor efectividad la incobrabilidad; sin embargo, esta modalidad de requerimiento se encuentra limitada ante deudas por montos inferiores, ya que podría resultar más onerosa la cobranza del mismo, agregando a ello la dificultad temporal que supone llevarla a instancia judicial; así, en cuanto a empresas de servicios públicos como las de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, se debe tener en cuenta que estas prestan servicios y reciben la contraprestación mensualmente, de esa forma, por ejemplo un deudor podría haber incumplido el pago del servicio de internet, cuyo monto a pagar normalmente es menor a S/500.00 (Quinientos con 00/100 soles), mismo que no justifica una cobranza vía judicial.

4.2.2.5. *Que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación*

Esta última forma de probar la incobrabilidad, se configura con el transcurso de 12 meses sin que el deudor haya satisfecho la obligación desde su vencimiento; lo que resulta más factible para una empresa de servicios públicos que no pueda probar dicha incobrabilidad con las gestiones de cobranza en recibos de pago, dado el carácter masivo que tiene; sin embargo, tal opción, aun perjudica el costo de oportunidad en el planeamiento tributario de la empresa; pues, para el caso de las empresas materia de la presente investigación, se debe tener en cuenta que las deudas que tienen sus usuarios en total, por ejemplo de una empresa que presta servicios de electricidad oscila entre S/161 153.00 (Ciento sesenta y un mil ciento cincuenta y tres con 00/100 soles)¹² y S/8 015 589.91 (Ocho millones quince mil quinientos ochenta y nueve con 91/100 soles)¹³ monto que deja de generar ingresos y estar en circulación por doce meses cuando se adopta esta opción para poder provisionarla.

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

A efectos de provisionar una deuda incobrable, luego de demostrar la incobrabilidad de la misma, esta se deberá efectuar de manera discriminada en el

¹² Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 117. RTF Nro. 18951-4-2013.

¹³ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 103. RTF Nro. 08278-4-2012.

libro de Inventarios y balances, en este punto, el Tribunal Fiscal en muchas resoluciones señala que ni en la Ley del impuesto a la renta, ni en su reglamento, existe disposición alguna respecto al detalle que debe contener tal discriminación de cuentas provisionadas¹⁴, y cuando menos debe identificarse a los clientes de dichas deudas y los documentos que las contienen, agregando que, la falta de precisión en cuanto a la fecha de emisión y de vencimiento de los documentos provisionados como incobrables, no supone que se incumpla el requisito de discriminación exigido¹⁵. Asimismo dicha discriminación puede constar en hojas sueltas sin importar que la legalización haya sido efectuada extemporáneamente, dado que se evalúan otros documentos como la información comercial y bancaria que permitan confirmar la veracidad y pre existencia de los hechos detallados en el anexo¹⁶.

Contrario a lo señalado, actualmente respecto a este extremo la Resolución de Superintendencia Nro. 234-2006/SUNAT, fija el detalle que debe contener la discriminación: *(i) Tipo de documento de identidad del deudor, (ii) Número del documento de identidad del deudor, (iii) Apellidos y Nombres, Denominación o Razón Social del deudor, (iv) Número del documento que originó la Cuenta por Cobrar provisionada, v) Fecha de emisión del comprobante de pago o fecha de inicio de la operación, (vi) Monto de cada provisión del deudor, (vii) Monto Total provisionado, salvo los deudores tributarios que realicen operaciones de seguros supervisadas por la SBS, podrán resumir la información de las cuentas por cobrar*

¹⁴ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág 103. RTF Nro. 04831-9-2012.

¹⁵ RTF Nro. 19070-10-2013, Nro 1317-1-2005, Nro. 4321-5-2005, Nro. 4658-6-2006.

¹⁶ RTF Nro. 1657-4-2007, RTF Nro. 09092-3-2011

cuyos saldos sean menores a tres (3) UIT, debiendo conservar el detalle de dicha información en un reporte auxiliar que podrá ser legalizado.

Por tanto, es necesario que adicional a las pruebas aportadas para demostrar la incobrabilidad de una deuda, la provisión se encuentre registrada en el libro de inventarios y balances en la forma detallada, lo que efectivamente ha venido siendo realizado por las empresas de servicios públicos a efecto de provisionar sus cuentas incobrables, sin embargo, de las resoluciones analizadas se tiene que el verdadero conflicto se encuentra en probar la incobrabilidad.

4.2.4. Provisión equitativa

Esta se refiere a que una vez determinado que las deudas son incobrables, ya sea por causales del deudor, al realizar el análisis de créditos, o por características de la deuda, al realizar el resto de acciones que evidencien incobrabilidad, estas a su vez deberán:

(...) permitir establecer la proporción que será provisionada. Así, por ejemplo, si estamos ante causales del deudor, el análisis realizado permitirá establecer si está en riesgo de incobrabilidad la totalidad de la deuda o solo una parte. No obstante, las causales de provisión que se basan en las características de la deuda permitirán una provisión del 100% de la cuenta por cobrar. (Picón Gonzales, 2017).

Esto quiere decir que, luego de realizada la discriminación de la documentación que prueba la incobrabilidad, la Administración Tributaria deberá verificar si existe

proporcionalidad entre la deducción y el monto que tiene tal calidad, es decir que exista concordancia entre lo tributario y las cuentas contables.

En este punto, de las resoluciones del Tribunal Fiscal analizadas se desprende que este requisito se cumple, dado que, el monto que figura discriminado como provisión en los libros y balances, coincide con el monto total de deudas incobrables sobre las cuales se presenta documentación de la cual se evidencia el sistema de cobranza llevado a cabo por las empresas, que cabe mencionar, no es aceptado por el colegiado.

En razón de todo lo señalado anteriormente, es importante destacar que la realización de actividad económica empresarial conlleva una serie de procedimientos que implican una diversidad de gastos para la obtención de beneficios, ya sea para la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente, por lo que, es necesario para una empresa poder deducir los gastos realizados, teniendo en cuenta los principios analizados, a efecto de que la base imponible resultante sobre la que se aplicará el Impuesto a la Renta, al final del ejercicio fiscal no sea negativa y permita un correcto desarrollo de la empresa, y en específico un desarrollo que implique la continuidad y cobertura de las empresas materia de la presente investigación.

CAPÍTULO II

EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES

En la vida cotidiana es necesario satisfacer ciertas necesidades consideradas indispensables para el desarrollo de la sociedad, de ahí el origen de las empresas prestadoras de servicios públicos; y es que, si bien nuestro ordenamiento jurídico no recoge una definición específica sobre el concepto de servicio público, y mucho menos el listado de empresas que deban considerarse como tal, se tiene jurisprudencia que señala que estas empresas deberán tener ciertas características para ser declaradas así por ley, siendo que, el desarrollo de estas leyes atienden a criterios propios de cada tipo de servicio, recibiendo el carácter de esencial solo aquellas actividades que contribuyen a la satisfacción de necesidades indispensables para alcanzar el progreso y bienestar general, mejorando la calidad de vida de los habitantes.

De acuerdo a lo señalado, el carácter de esencial es requisito constitucional para que ciertas actividades sean consideradas servicios públicos, siendo una de las principales consecuencias que, el estado asuma la responsabilidad de regular y garantizar que la prestación del servicio reúna las condiciones idóneas para su desarrollo a cargo de privados, ello a la luz del régimen constitucional de la Economía Social de Mercado.

En ese sentido, este capítulo desarrollará la otra parte de esta investigación, analizando la naturaleza jurídica de estas empresas, que se encuentran en conflicto a la hora de demostrar la incobrabilidad de ciertas deudas, ello en razón a su carácter masivo; el desarrollo de cada sector y su importancia para el desarrollo de la población, seguidamente se analizarán las similitudes y diferencias de estas empresas prestadoras de servicios de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, dado que, como se verá más adelante, se evidencia de la resoluciones emitidas del Tribunal Fiscal, que se hace una vital diferenciación a la hora de provisionar deudas; y finalmente, la diferencia respecto del resto de empresas privadas, lo que implicaría un trato diferente respecto de ellas.

1. Naturaleza Jurídica de las Empresas Prestadoras de Servicios Públicos

Respecto a los servicios públicos, esta no se halla desarrollada específicamente por la norma, sin embargo, el artículo 44° de la Constitución Política del Estado (1994) indica que:

Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (...).

De igual forma, se debe tener presente lo señalado en el artículo 58° de la norma antes citada que señala:

La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura.

De este artículo puede desprenderse que se distingue a los servicios públicos, de los servicios de empleo, salud, educación y seguridad, por lo que no podrían confundirse entre ellos, ya que se evidencia por un lado los servicios públicos sociales y los servicios públicos económicos.

Y finalmente, lo establecido en el artículo 195° de la Constitución Política del Estado (1994), en tanto señala que, “*Los gobiernos locales promueven el desarrollo y la economía local, y la prestación de los servicios públicos de su responsabilidad, en armonía con las políticas y planes nacionales y regionales de desarrollo*”.

En razón de los artículos señalados, el estado es quien garantiza la prestación de estos servicios, con la finalidad de impulsar el bienestar general y el desarrollo económico social, mediante la adecuada regulación conforme al tipo del servicio brindado; es así que, luego de reconocidas las características que requiere una empresa para ser de servicio público, el estado deberá declararla formalmente como tal, mediante una ley, quedando sometido a un régimen jurídico de derecho público.

1.1. Carácter esencial de los Servicios Públicos

Estas empresas tienen como principal característica, que existen para satisfacer necesidades esenciales a fin de mantener y promover el bien común y desarrollo de la sociedad, respecto a esto la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente Nro.

34-2004-PI/TC (2005), Caso Medio Pasaje, sobre Inconstitucionalidad en contra de los artículos 1 al 5 de la ley Nro. 26271 sobre pasajes libres y diferenciados, señala una lista de condiciones que permiten determinar el carácter esencial de un servicio, debiendo cumplirse:

- a. Su naturaleza esencial para la comunidad.
- b. La necesaria continuidad de su prestación.
- c. Su naturaleza regular, es decir, que debe mantener un estándar mínimo de calidad.
- d. La necesidad de que su acceso se dé en condiciones de igualdad.

De igual forma, la sentencia del expediente Nro. 06354-2006-PA/TC (2007), del caso Santos Eresminda Távora Ceferino, en cuyos fundamentos 17 y 18, el Tribunal Constitucional declara que el agua potable: *(i) es un derecho constitucional no enumerado; y (ii) derecho de naturaleza prestacional cuya concretización corresponde promover al Estado;* ello en tanto indicó que, no existe norma expresa que contenga el reconocimiento como derecho fundamental a nivel interno, pero que al encontrarse vinculado directamente con la dignidad del ser humano y el estado social y democrático, el derecho al agua potable, supone un derecho de naturaleza positiva y prestacional, que debe ser promovido por el estado, lo cual es fundamental por encima de la titularidad estatal.

Entonces, conforme a lo reseñado, será necesario indicar brevemente lo concerniente al concepto de “publicatio” que, vendría a ser la declaración formal a través de una ley, que se le da a un sector, en este caso, la declaración de una determinada actividad como servicio público que, a pesar de ser otorgado a un privado como una concesión, la titularidad será estatal, es decir se estaría presentando la figura de subsidiariedad. En ese

orden de ideas, es el legislador quien determine ello, dependiendo del interés general, que vendría a ser el segundo elemento a tomar en cuenta, debiendo verificar a su vez que este podría variar en el tiempo y espacio.

En ese sentido, es correcto aplicar tal definición a los servicios de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, puesto que, estos tres sectores brindan servicios de necesidad primordial para la sociedad, y tal práctica en el régimen económico del país, supone que el estado establezca una restricción a la libertad de empresa, toda vez que, este asume la potestad de entregarla en concesión a particulares y regular su desempeño, esto último a través de los organismos reguladores que según Cassagne la función básica de estos entes es:

(...) lograr una armonía participativa entre los intereses en juego y contribuir de ese modo que se alcance la armonía social. Entre los objetivos que se han atribuido a los entes regulatorios se destacan el relacionado con la promoción de la competencia, la defensa del mercado y de las libertades económicas de las personas vinculadas a la prestación de los Servicios Públicos, junto a la justicia y racionalidad de las tarifas. Esta nueva función estatal, que viene a proteger el funcionamiento eficiente de todo el ciclo económico con el propósito de mejorar la calidad de vida de las personas, viene a invertir la función que antaño cumplía el Estado en el campo de la regulación económica, donde el poder de policía operaba mediante mecanismos que alteraban artificialmente la oferta y la demanda o las decisiones que corresponden al mercado. (Danos Ordoñez, 2013).

1.2. Organismos Reguladores de las empresas que prestan Servicios Públicos

El rol promotor del estado, fue una de las primeras acciones que se dieron para combatir la hiperinflación, ello se concretizó a través de la creación de organismos reguladores, con autonomía administrativa, funcional, técnica económica y financiera, cuya finalidad es la mejorar la prestación de servicios esenciales para un adecuado desarrollo económico, ello en tanto deben asegurar la protección al consumidor verificando que los servicios se den en condiciones de calidad y precio idóneo, garantizando la cobertura del servicio y las condiciones de acceso, respetando las obligaciones contraídas a través de los contratos de concesión, e impulsando las inversiones.

Consecuencia de la reorientación del papel del Estado en la economía se crearon organismos reguladores de los servicios públicos (telecomunicaciones - OSIPTEL, electricidad - OSINERG¹⁷, saneamiento SUNASS) y de las concesiones de obras públicas de infraestructura de transporte (puertos, aeropuertos, carreteras, vías ferroviarias-OSITRAN). (Tassano Velaochaga, 2008).

La Ley Nro. 27332 (2001), Ley Marco de Organismos Reguladores de la Inversión Privada en Servicios Públicos, señala que es de aplicación para el OSIPTEL, OSINERGMIN, OSITRAN y SUNASS y a su vez conforme al art. 2º de dicha ley, los reguladores *"son organismos públicos descentralizados adscritos a la Presidencia del Consejo de Ministros, con personería de derecho público interno y con autonomía administrativa, funcional, técnica, económica y financiera"*. Es decir que se trata de

¹⁷ El organismo regulador de energía eléctrica se creó el 31 de diciembre de 1996, mediante la Ley N° 29734, bajo el nombre de OSINERG, y a partir del año 2007, la Ley N° 28964 amplió su campo de trabajo al subsector minería y pasó a denominarse OSINERGMIN.

entes que forman parte del Poder Ejecutivo, con personalidad jurídica y de un régimen cuyo fin es garantizar autonomía técnica y funcional respecto del poder político; asimismo se les atribuye la función como entes reguladores, normativos, fiscalizadores, supervisores, solución de los reclamos y solución de controversias de las actividades desarrolladas por las empresas de su sector y respecto de estos con sus usuarios.

- a. Función reguladora: Es la facultad de precisar las tarifas de los servicios prestados.
- b. Función normativa: Está referida a la facultad de guiar las actividades realizadas por las empresas de servicio público, a través de la creación de normas, reglamentos, mandatos referidos a derechos y obligaciones de las entidades dentro de sus ámbitos de competencia. Asimismo, comprende, la facultad de tipificar los comportamientos que constituyen infracción por incumplimiento de las obligaciones dictadas, determinando también su graduación de sanciones dentro de los límites máximos establecidos.
- c. Función fiscalizadora y sancionadora: Es la facultad de imponer sanciones dentro del ámbito de su competencia por la comisión de infracciones derivadas del incumplimiento de lo dispuesto en la norma.
- d. Función de solución de controversias: Se refiere a la facultad de conciliar, es decir, propiciar una conversación en la que se den a conocer los detalles del caso y los extremos en conflicto, para luego formular una solución que permita el acuerdo de las partes.
- e. Función de solución de reclamos: Es decir, la facultad de resolver la insatisfacción de los usuarios respecto de los servicios brindados.

El consejo directivo es el máximo órgano de cada organismo regulador, integrado mayormente por cinco miembros, designados mediante Resolución Suprema por un periodo de cinco (5) años, en razón de la propuesta de la presidencia del Consejo de Ministros, del ministerio al que pertenece la actividad regulada, del Ministerio de Economía y Finanzas, y finalmente del Instituto de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual; siendo el director de este consejo quien ejerce las funciones ejecutivas de dirección y será el titular de la entidad.

Asimismo, se cuenta con un consejo de usuarios que no está previsto en la Ley Marco de Organismos Reguladores de la Inversión Privada en Servicios Públicos, pero que se encuentra regulado mediante Ley Nro. 28337 y reglamentada en el Decreto Supremo Nro. 042-2005-PCM, este es un mecanismo de participación ciudadana conformado por candidatos propuestos por Universidades públicas y privadas, colegios profesionales, asociaciones de consumidores y/o usuarios y Gremios empresariales; teniendo entre sus principales funciones, emitir opiniones sobre las funciones de los órganos reguladores, participar de las audiencias públicas, realizar eventos académicos sobre aspectos regulatorios del sector correspondiente, presentar ante el Consejo Directivo las consultas y aportes sobre políticas y normas del sector y proponer líneas de acción para mejorar la calidad de prestación de los servicios públicos.

De acuerdo a lo señalado, es posible concluir que las empresas que prestan servicios públicos esenciales, se encuentran equiparadas en su organización y funcionamiento, dado que, conforme al rol promotor del estado, estas se encuentran reguladas por

organismos, que además tienen estructura semejante y las mismas funciones dentro del ámbito de acción de cada sector

2. Agua y Saneamiento como Servicio Público Esencial

La falta de agua afecta la salud, nutrición, escolaridad, capital humano, economía familiar, productividad y la dignidad de las personas, de ahí su importancia como servicio esencial para el desarrollo de la población. Esta necesidad es reconocida en el artículo 7-A° de la Constitución Política del Perú, que señala el derecho de toda persona a acceder de forma progresiva y universal al agua potable, e impone al estado garantizar este derecho, dando prioridad al consumo humano por sobre otros usos y promoviendo el manejo sostenible de este recurso natural que constituye patrimonio de la nación.

De igual forma en la Ley Nro. 26338 (2006), Ley General de Servicios de Saneamiento, señala en su artículo 3° que *“Se declara a los servicios de saneamiento como servicios de necesidad y utilidad pública y de preferente interés nacional, cuya finalidad es proteger la salud de la población y el ambiente”*.

El Tribunal Constitucional ha afirmado en las sentencias Nro. 06546-2006-PA (2007) y 06534-2006-PA (2007), que el derecho al agua potable:

(...) supone primariamente un derecho de naturaleza positiva o prestacional, cuya concretización al Estado fundamentalmente corresponde promover. Su condición de recurso natural esencial, lo convierte en un elemento básico para el mantenimiento y desarrollo no solo de la existencia y la calidad de vida del ser humano sino de otros derechos tan elementales como la salud, el trabajo y el medio ambiente (...), y que este derecho implica tres cosas importantes (...) el

acceso, la calidad y la suficiencia. Sin la presencia de estos tres requisitos, dicho atributo se vería desnaturalizado notoriamente al margen de la existencia misma del recurso. No se trata, pues, de proclamar que el agua existe, sino de facilitar un conjunto de supuestos mínimos que garanticen su goce o disfrute por parte del ser humano o individuo beneficiario.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Comunidad Indígena Xákmok Kásek vs. Paraguay (2010), ha establecido que:

(...) la mayoría de las personas requiere mínimo de 7.5 litros por persona por día para satisfacer el conjunto de las necesidades básicas, que incluye alimentación e higiene. Además, según los estándares internacionales el agua debe ser de una calidad que represente un nivel tolerable de riesgo.

Lo señalado, vincula estrechamente al agua con el derecho a la vida digna, por lo que se ordenó que el estado otorgue el suministro necesario de agua potable suficiente para el consumo y aseo, revisión y atención médica y psicosocial, entrega de alimentos, instalación de letrinas o cualquier otro servicio sanitario.

Según José Arostegui, el acceso a este servicio significa también que se otorgue a la par con otros elementos como la calidad y continuidad, en el sentido que pueda ser plenamente prestado y aprovechado dada su importancia respecto del bienestar y salud de la población (Arostegui Hirano, 2012).

Por tales razones, el estado será el encargado de garantizar la prestación del servicio público de agua y saneamiento que ha tenido marcos regulatorios desde 1994 con la Ley Nro. 26338, Ley General de Servicios de Saneamiento, seguido por la Ley Nro. 30045

Ley de Modernización de los Servicio de Saneamiento del 2013, el Decreto Legislativo Nro. 1240 del año 2015 que modifica las anteriores, y finalmente el Decreto Legislativo Nro. 1280 que aprueba la Ley Marco de Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento de diciembre de 2016, que tiene como principal objetivo el alcance del acceso universal, sostenible y de calidad a estos servicios, dado que aún se evidencia la insuficiente cobertura y calidad, deficiencia en las gestiones de inversión, de proyectos, y e inadecuado tratamiento a la vinculación de los actores del sector.

En 1992, se crea la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento (SUNASS) mediante Decreto Ley Nro. 25965 para el desempeño del rol regulador del estado, que está orientada a supervisar la protección y conservación del recurso, así como la ampliación de cobertura del servicio, siendo este regulador una de las entidades vinculadas con la gestión de recursos hídricos, en específico SUNASS, que regula el recurso con fines poblacionales¹⁸. Asimismo, este organismo a diferencia de los otros, regula una actividad en la que mayormente intervienen sociedades anónimas con administración y accionariado municipal, específicamente SEDAPAL que es una empresa estatal de derecho privado íntegramente de propiedad del Estado, constituida como Sociedad Anónima.

3. Esencialidad del Servicio de Energía Eléctrica

El servicio público de electricidad es un sector destinado a generar, transformar, distribuir, conducir y abastecer de energía eléctrica a la sociedad de forma continua,

¹⁸ Artículo 169.2. del Reglamento de la Ley de Recursos Hídricos aprobado mediante Decreto Supremo Nro. 001-2010-AG, que señala lo siguiente: *“Tratándose de un servicio público de producción y distribución de aguas desalinizadas, el régimen tarifario será regulado por la Autoridad Nacional del Agua, excepto el uso de agua con fines poblacionales, que será regulado por la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento – SUNASS”*

permanente y supervisada por el estado, cuyos beneficios derivados como calefacción, iluminación, refrigeración, etc., garantizan un estándar adecuado de vida a la sociedad, lo que permitirá su desarrollo pues además de satisfacer necesidades personales, este es un insumo necesario para la producción de la mayoría de bienes y servicios brindados en el país, por lo que este servicio tiene calidad de bien intermedio en el proceso de producción de agentes industriales y comerciales.

Una característica de este servicio es que su uso no es directo, sino que dota de energía a equipos eléctricos otorgándoles funcionalidad. De igual forma, es considerada una fuente secundaria, ya que la electricidad se genera a partir de fuentes como el carbón, petróleo, energía nuclear o energía cinética y potencial gravitatorio del agua.

El artículo 2° de la Ley Nro. 25844 (1992), Ley de Concesiones Eléctricas señala que constituyen Servicios Públicos de Electricidad: *“a) El suministro regular de energía eléctrica para uso colectivo o destinado al uso colectivo, hasta los límites de potencia fijados por el Reglamento; b) La transmisión y distribución de electricidad. El Servicio Público de Electricidad es de utilidad pública”*.

Por tanto, el sector de energía eléctrica suministra un servicio público esencial y masivo, que es indispensable para la promoción del crecimiento económico e impulso de competitividad, siendo prioridad el acceso de la población a estos servicios, en ese sentido es indispensable la relevancia que reviste la infraestructura del servicio público de electricidad, puesto que contribuye a la eficiencia en la producción de bienes y servicios, y además una reducción de costos de transacción.

Asimismo, de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, recaída en el caso Masacres de Río Negro Vs. Guatemala (2012) se desprende lo siguiente, en referencia a la esencialidad del servicio de electricidad:

El acceso a la energía eléctrica es fundamental para la garantía de otros derechos humanos. Así, la Observación general No. 4 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales reconoce que la disponibilidad de energía eléctrica para la cocina y el alumbrado se encuentra entre los requerimientos para una vivienda digna. En lo que respecta a la asequibilidad de la energía eléctrica, la referida observación general No. 4 reconoce que los Estados deben adoptar medidas para garantizar que el porcentaje de los gastos de vivienda, incluyendo la energía eléctrica, sean soportables por las personas, y commensurados con los niveles de ingreso. Igualmente, el suministro de la energía eléctrica debe ser de carácter ininterrumpido.

En el caso del sector energía, es el OSINERGMIN, el encargado de regular su desarrollo, cuyo origen se encuentra en la ley Nro.29734 del año 1996 y que seguidamente mediante ley Nro. 28964 se cambia la denominación que tenía originalmente (OSINERG) al agregarse las funciones de fiscalización minera, por lo que actualmente se encarga de regular, supervisar y fiscalizar el cumplimiento de sus obligaciones en el sector de electricidad, hidrocarburos y minería, así como la protección del medio ambiente en el desarrollo de las actividades que supervisa. El organismo regulador garantiza un marco normativo y regulatorio transparente y estable, tanto para las empresas como para los usuarios; y el ministerio de energía y minas establece las metas objetivos y principios del sistema regulador aplicable a este sector. El consejo directivo del OSINERGMIN consta

de 6 miembros a diferencia de los demás órganos reguladores, ello debido a que se adicionaron las funciones de fiscalización minera, mediante la Ley Nro. 28964; de igual forma, otra vital diferencia con el resto de organismos reguladores es que, este regula lo que son hidrocarburos y minería, que no tienen calidad de servicios públicos, sino que son actividades privadas en las que existe la necesidad de fiscalización a fin del resguardo del medio ambiente y la seguridad de las personas.

En este sector existen factores determinantes de su eficiencia, como pueden ser los climáticos, los económicos y sociales; los económicos, referidos en mayor instancia a las tarifas de electricidad, se ven afectados por variables como inflación internacional, el precio de los metales utilizados y el tipo de cambio, por lo que una forma de aminorar el impacto negativo será el flujo de caja de las empresas que operan en este sector.

En tal sentido, el OSINERGMIN es el encargado de establecer políticas y llevar a cabo acciones que busquen el equilibrio entre las empresas y el derecho de la población de disponer de servicios y productos en las mejores condiciones de calidad, oportunidad, seguridad y precio; teniendo en cuenta también el impacto económico que genera en el país, visto que contribuye con el tesoro público mediante el pago de sus tributos.

El Estado constituye el canon hidroenergético, que representa el 50% del Impuesto a la Renta (IR) pagado por las empresas concesionarias que generan electricidad mediante recursos hídricos (Ley No 27506, Ley de Canon). Asimismo, el Estado constituye el canon gasífero por el 50% del IR y las regalías, y un porcentaje de los contratos de servicios percibidos por la explotación de gas. Los recursos del canon son transferidos a los gobiernos

regionales y municipalidades para el financiamiento de proyectos de inversión que beneficien a sus pobladores. (Vasquez Cordano, 2016).

Esto quiere decir que, este servicio público constituye también, una de las más importantes fuentes de recaudación tributaria, derivados de la utilización del recurso.

4. Importancia del Servicio Público de Telecomunicaciones

Este sector de servicio público comprende la transmisión de información a través de telefonía fija o móvil, televisión o internet, lo que constituye un derecho mediador entre los ciudadanos y sus derechos fundamentales como el de dignidad, información, educación y libertad de expresión, en tanto permite que el usuario acceda a contenidos diversos, servicios, publicidad del estado; este servicio además permite la inclusión y el desarrollo de las poblaciones.

La Ley N° 29022 (2007), Ley para el Fortalecimiento de la Expansión de Infraestructura en Telecomunicaciones en el artículo 1° y su reglamento en el artículo 3° declara que los servicios públicos de telecomunicaciones son de interés nacional y necesidad pública, constituyéndose como base fundamental para la integración de los peruanos y el desarrollo social y económico, por lo que constituyen servicios imprescindibles para la participación de la población y el desarrollo de sus actividades económicas. Asimismo, a través del Decreto Supremo Nro. 013-93-TCC (2003), se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones que establece que este sector estará regulado por el OSIPTEL, en su artículo 76°. Este organismo tiene como objetivo el incremento de la competencia, el impulso del acceso a este servicio, la orientación a los usuarios y la supervisión de la inversión privada. Y de conformidad con el artículo 18° del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones (2005), tiene por objetivo general:

(...) regular, normar, supervisar y fiscalizar, dentro del ámbito de los servicios públicos de telecomunicaciones el comportamiento de las empresas operadoras, las relaciones de dichas empresas entre sí, y las de éstas con los usuarios, garantizando la calidad y eficiencia del servicio brindado al usuario, regulando el equilibrio de las tarifas y facilitando al mercado una explotación y uso eficiente de los servicios públicos de telecomunicaciones (...).

En ese sentido, este organismo regulador es el encargado de verificar el cumplimiento de las obligaciones por parte de las empresas que prestan el servicio, y se asegurará de combatir la llamada “brecha digital” originada por las posibilidades de algunos a poder acceder a las tecnologías de la información y las comunicaciones (Atehortúa Ríos, 2004).

5. Semejanzas entre los Sectores de Agua y Saneamiento, Electricidad y Telecomunicaciones

De los párrafos anteriores, referidos a la naturaleza de estos servicios, su esencialidad, funcionamiento, regulación e importancia de cada una, se puede colegir que estas comparten la primordial característica de contribuir con el desarrollo colectivo reconociendo su esencialidad no solo en la norma, sino en jurisprudencia nacional e internacional; además de la actuación del estado en la verificación, regulación, supervisión y otros a través de organismos reguladores como SUNASS, OSIPTEL y OSINERGMIN; ello a fin de garantizar una adecuada prestación del servicio, que cabe resaltar, en los tres casos estudiados, son prestaciones de carácter mensual, es decir, se lleva a cabo la facturación cada mes por el monto correspondiente en concordancia a lo utilizado por concepto de agua, luz eléctrica, telefonía e internet; por tal razón han venido efectuando un sistema de cobranza acorde a sus actividades que resulta ser semejante a efectos de probar la incobrabilidad de las deudas; sin embargo, el Tribunal Fiscal solo ha

aceptado como idóneo, a la documentación presentada por las empresas de servicios de agua y saneamiento¹⁹, como se analizará exhaustivamente más adelante.

6. Diferencia entre los Sectores de Agua y Saneamiento, Electricidad y Telecomunicaciones

Los tres sectores estudiados comparten una función importante entorno al desarrollo de la población por lo que son consideradas de interés nacional y necesidad pública conforme se ha podido apreciar de acápite anteriores, y cuya calidad les ha sido otorgada a través de la legislación que “(...) *define de manera objetiva qué prestaciones o que actividades económicas estarán sometidas al régimen jurídico especial y finalístico del servicio público, sin importar en dicha definición si tales actividades están sometidas o no a la titularidad estatal o privada (...)*” (Huapaya Tapia, 2015); esto último, en tanto, los sectores de telecomunicaciones, y energía requieren una concesión a diferencia del sector de agua y saneamiento que aún se encuentra bajo el control del estado de forma total, ello debido a que, en el proceso de reestructuración de los servicios públicos en el Perú, la privatización ha sido desigual entre los sectores.

Los servicios telefónicos han sido totalmente privatizados mientras que las empresas de agua potable están bajo el control del estado (específicamente SEDAPAL, la empresa más grande) o son municipales. El sector eléctrico está en el medio de estos dos extremos dado que ha experimentado un proceso incompleto de privatización que ha dejado la Central Hidroeléctrica de Mantaro, la mayor planta de generación del país, así como las empresas de

¹⁹ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 130. RTF Nro. 1657-4-2007.

distribución eléctrica del sur, en manos del Estado. (Torero & Pascó-Font, 2001).

Sin embargo, tal diferencia entre los sectores de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, no resulta trascendental ante la primordial finalidad que contribuir en el desarrollo de la sociedad.

En ese sentido otra diferencia importante, en cuanto a las telecomunicaciones, a parte de su privatización total, es que, teniendo en cuenta que cada sector cumple un rol fundamental, no debe menoscabarse la importancia que cumple este en el desarrollo, puesto que, según José Arostegui a diferencia de los demás sectores, el de telecomunicaciones, va de la mano con el avance tecnológico, por lo que, resulta fundamental contar con inversión suficiente que garantice el incorporar nuevas y mejores tecnologías, así como la cobertura (Arostegui Hirano, 2012) que permitirá el desarrollo de la sociedad con igual grado de importancia que la prestación del servicio de agua y saneamiento, y el de electricidad.

Asimismo, es necesario mencionar que estas tres actividades, se caracterizan también, por brindar un servicio masivo, cuya facturación se realiza mensualmente, que si bien es un tanto distinta, ya que, en el caso de los servicios públicos de saneamiento y de electricidad, se basa en el volumen del consumo registrado en sus medidores, estos a cargo de empresas acreditadas por la Comisión de Reglamentos Técnicos y Comerciales de INDECOPI, a diferencia del sector de telecomunicaciones en el que no existen tales medidores, los tres sectores tienen una consecuencia similar ante un eventual incumplimiento de pago por parte de los usuarios, pues se suscitaría un problema al final de ejercicio fiscal, cuyo impacto puede ser aminorado, como es el caso del sector agua y

saneamiento que puede deducir estos conceptos debido a que la Ley Nro. 28870 (2006), Ley para Optimizar la Gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, reconoce que los recibos de facturación son gestiones de cobro a efectos de provisionar deudas incobrables; a diferencia de los otros dos sectores de electricidad y telecomunicaciones que no pueden acogerse a tal mecanismo para probar la incobrabilidad; no obstante es primordial señalar, que a diferencia de un mecanismo de cobro como el que efectúa el sector de agua y saneamiento, los otros dos sectores tratados desigualmente, ejecutan un sistema de mecanismos destinados únicamente al cobro de las deudas.

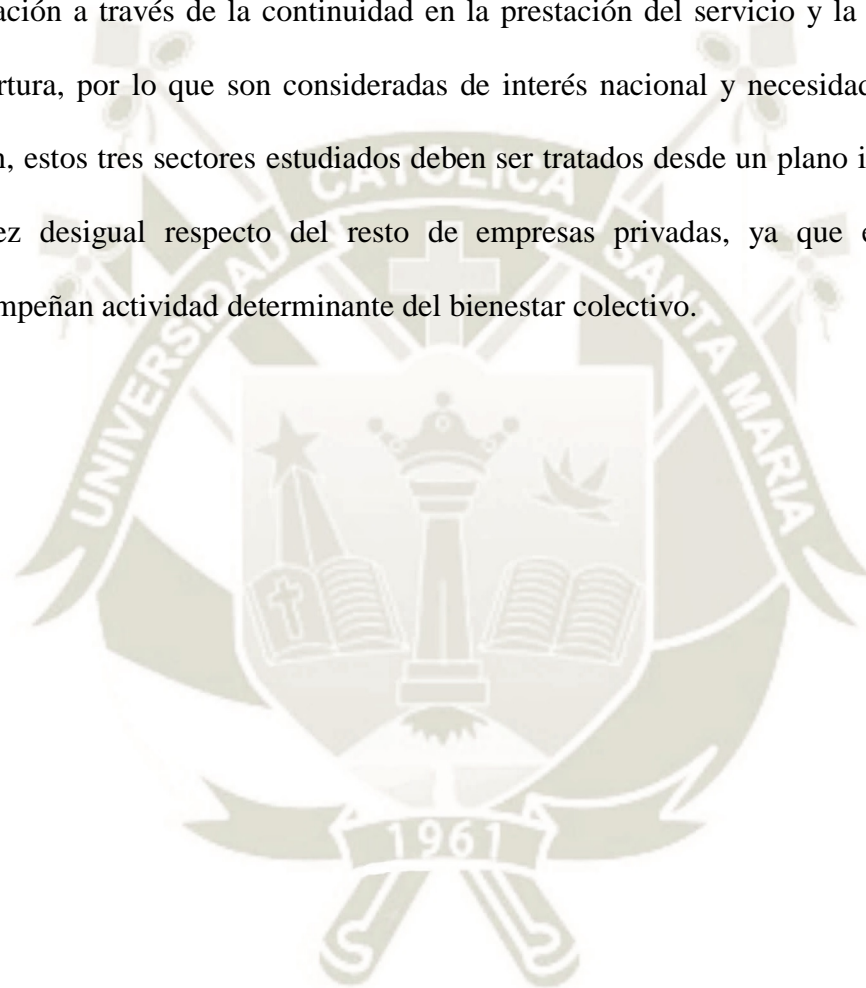
En razón de lo mencionado, cabe señalar que si bien, existen diferencias entre estos sectores, ello se debe a las características propias de cada servicio, y por tanto el trato debe ser igualitario, considerando que se trata de servicios de interés nacional y necesidad pública; y, además, comparten la misma finalidad, que es el desarrollo colectivo producto de la correcta prestación de servicios esenciales.

7. Diferencia de las empresas de Servicio Público Esencial con las Empresas Privadas

El impacto económico generado por las empresas privadas, contribuyen al desarrollo del estado como lo hace una que presta servicios públicos; e incluso, como se ha señalado anteriormente, si bien, estas últimas se constituyen como empresas privadas en su mayoría, la diferencia es que su prestación se encuentra regulada por el estado, y ello debido a que contribuyen en el bienestar de los hogares, que se ve incrementado por su continuidad y cobertura; debiendo considerar que además, las empresas materia de

investigación, son necesarias para cada ciudadano y no opcionales como sería el caso del resto de empresas privadas que brindan servicios que no tienen carácter esencial.

En ese sentido es importante destacar que, las empresas de servicio público esencial comparten características en común como el compromiso de facilitar el desarrollo de la población a través de la continuidad en la prestación del servicio y la ampliación en la cobertura, por lo que son consideradas de interés nacional y necesidad pública, por tal razón, estos tres sectores estudiados deben ser tratados desde un plano igualitario; pero a la vez desigual respecto del resto de empresas privadas, ya que estas últimas no desempeñan actividad determinante del bienestar colectivo.



CAPÍTULO III

PROVISIÓN DE LAS DEUDAS INCOBRABLES DE EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS: TRATAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL

Teniendo en cuenta que las empresas materia de la presente investigación, brindan servicios públicos esenciales, y comparten características en común como el desarrollo de la colectividad principalmente; es que, en el presente acápite, se analizará la razón por la cual debe otorgárseles un tratamiento igualitario al momento de provisionar incobrables, puesto que, como se podrá apreciar más adelante, el Tribunal Fiscal a través de sus resoluciones no ha tomado en cuenta que son empresas con características similares, y más aún que resulta un perjuicio en el tiempo para estas, dado que al ser resoluciones que agotan la vía administrativa y ante lo resuelto en ella no cabe la interposición de otro recurso, lo único que le queda al administrado es interponer una demanda contencioso administrativa ante el poder judicial, lo cual conlleva la dilatación del conflicto.

En razón de lo señalado, este capítulo se encargará de demostrar la igualdad de estos tres sectores y por qué deberían tener un tratamiento desigual respecto del resto de empresas privadas, seguido a ello se analizará la motivación contenida en las resoluciones del Tribunal Fiscal respecto de los reparos efectuados por las provisiones de incobrables, los casos más significativos en vía administrativa y judicial; y finalmente la propuesta que

plantea el tratamiento que debería adoptar la Administración Tributaria para determinar la admisibilidad de una provisión por cobranza dudosa en concordancia con los principios de capacidad contributiva e igualdad, pero principalmente en respeto al derecho de igualdad recogido en la Constitución Política del Perú.

1. Sobre la provisión de deudas incobrables de las Empresas de Servicios Públicos

Como fue previamente tratado, la deducción de provisión de incobrables como gastos, debe respetar las excepciones y cumplir los requisitos estipulados en los artículos 37° inc. i), y 21° inc. f), ello teniendo presente que, la gran mayoría de empresas enfrenta el incumplimiento de pago de sus usuarios por los servicios que brinda, y a consecuencia de tal hecho, estas pueden acogerse a cualquiera de las alternativas planteadas por la norma para probar la incobrabilidad de las deudas, y poder provisionarlas, a efecto de aminorar el impacto fiscal que ocasionaría el no percibir en la realidad los ingresos derivados de los servicios efectivamente prestados; no obstante ello, será necesario mencionar que existen sectores en la actividad empresarial que, no pueden acogerse a las alternativas de provisión al igual que el común de empresas, y eso debido a la naturaleza de la prestación de servicios que brindan, este es el caso de las empresas de servicios públicos esenciales, cuya naturaleza está determinada por la esencialidad y masividad de sus prestaciones.

Los sectores de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, son el tipo de servicios públicos esenciales que, debido a su carácter masivo, no pueden adoptar más que uno de los supuestos del artículo 21° inc. f), y este es el de gestiones de cobro, sin embargo la Administración Tributaria exige que estas sean personales, y se encuentre acreditada su efectiva realización y recepción por parte del deudor, lo que resulta eficaz

a la hora de probar la incobrabilidad, sin embargo el carácter masivo de una empresa de servicios públicos impediría una gestión personalizada, ya que resultaría más onerosa y significaría una pérdida significativa de tiempo.

En ese sentido se analizará lo que han venido presentando las empresas de servicio público a efectos de acreditar la incobrabilidad de una deuda, y lo que señala El Tribunal Fiscal respecto de ello.

2. Tratamiento del Tribunal Fiscal respecto de los Servicios públicos

2.1. Electricidad

El sector de electricidad, como ya se ha indicado, tiene carácter masivo y esencial, lo que imposibilita que esta acceda a más de una de las alternativas que propone la norma sin verse perjudicada, sin embargo, la Administración Tributaria aun con la alternativa más factible que tienen estos sectores, que es demostrar las gestiones de cobro, es muy estricta con el carácter personal de dichas pruebas y es algo que vuelve a colación cuando resuelve el Tribunal Fiscal²⁰, toda vez que realiza el análisis siguiente:

2.1.1. Recibos de pago:

Las empresas que brindan servicios eléctricos han optado por probar la incobrabilidad de las deudas a través de los recibos, puesto que se considera que esta es la forma más razonable y eficiente, presentando como sustento lo señalado por el Memorándum Nro. GL-329-2005 y Oficio Nro. 322-2005-OSINERG-GL, en el cual,

²⁰ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 103. RTF Nro. 08278-4-2012.

el OSINERG ha señalado que los recibos que contienen las deudas vencidas y no pagadas deben ser consideradas como una notificación de cobranza de las mismas.

Sin embargo el Tribunal Fiscal, ha establecido que estos solo tiene una finalidad informativa, pues no se hace referencia a una exigencia de pago de la deuda vencida, por lo que los recibos no son evidencia de un requerimiento de pago²¹.

La razón por la que estas empresas de electricidad presentan los recibos de facturación como gestión de cobranza, se debe a que, previamente en el año 2007 el Tribunal Fiscal indicó que, las empresas de agua y saneamiento acreditan sus gestiones de cobro a través de recibos, ello porque la Ley Nro. 28870 (2006), Ley para Optimizar la Gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, así lo dispone²²:

Artículo 1.- Los Anexos al Libro de Inventarios y Balances Precísese que las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento pueden listar en anexos al Libro de Inventarios y Balances las provisiones de deudas incobrables discriminadas y la morosidad del deudor; por lo que dichos anexos constituyen sustento suficiente para cumplir con la exigencia de discriminar las deudas incobrables o la cobranza dudosa a que se refieren las normas tributarias. Los listados de los anexos deberán contener la siguiente información: a) Oficina Comercial b) Número de suministro o contrato, del cliente en el Sistema

²¹ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Págs. 99 y 100. RTF Nro. 17044-8-2010 y Nro. 11450-5-2011.

²² Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 133. RTF Nro. 01657-4-2007

Comercial c) Fecha de facturación d) Fecha de provisión o período provisionado e) Importe Total.

En las RTF Nro. 17044-8-2010 (2010) y 4831-9-2012 (2012), entre otras, la Ley Nro. 28870 (2006), dictada para optimizar la gestión de las entidades prestadoras de servicios de saneamiento y su reglamento aprobado por Decreto Supremo Nro. 006-2007-EF (2007), en el artículo 2° del mencionado reglamento, señala que esta disposición es aplicable solo a las empresas de saneamiento, no pudiendo extenderse a empresas de electricidad, señalando lo siguiente:

(...) por tanto, no se puede afirmar que la recurrente haya efectuado gestiones de cobranza a través de los recibos de cobranza a los que hace referencia, en los cuales se consigna la deuda vencida, siendo además que de autos no se encuentra acreditado que esta haya presentado y/o exhibido alguna documentación adicional que acredite que realizó tales gestiones de cobranza (...) la opinión del OSINERG, recogida en el memorando Nro. GL-339-2005 (Fojas 12127 y 12128), remitida mediante Oficio Nro. 322-2005-OSINERG-GL (foja 12129), con la que la recurrente pretende acreditar que su provisión de cuentas de cobranza dudosa cumple con lo dispuesto en las normas tributarias, no resulta vinculante en materia tributaria²³

En ese sentido, el trato desigual que establece el Tribunal Fiscal, se encuentra justificada en la existencia de una norma que establece ello, no siendo extensiva al resto de empresas que brindan servicios públicos esenciales, de lo cual se deduce que

²³ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Págs. 103. RTF Nro. 17989-8-2012.

para que una empresa de electricidad pueda sustentar la incobrabilidad, tendría que existir una ley específica que así lo disponga, sin importar el análisis ya efectuado sobre el carácter informativo de los recibos.

2.1.2. Corte del servicio:

El Tribunal ha indicado que el corte del servicio no constituye acciones de cobranza, y que más bien, responde a la continuación del contrato de prestación de servicios eléctricos, que no necesariamente califican como mecanismos de coerción del pago, por cuanto el cliente moroso podría decidir no contar con el servicio o contratar los servicios de un tercero²⁴.

No obstante, tampoco se ha evaluado estos dos mecanismos como sistema conjunto de gestión, dado que en primer lugar las empresas de electricidad, cursan el recibo que contiene la deuda pendiente, bajo apercibimiento de cortar el servicio en caso de seguir incumpliendo la obligación de pagar, esta última acción a todas luces refleja la existencia de dificultad en el pago, por lo que se encuentra suficientemente demostrada la incobrabilidad.

2.2. Telecomunicaciones

Actualmente esta empresa de servicio público esencial, es responsable por una deuda de miles de dólares, debido al reparo efectuado por la SUNAT, referente al concepto de deducción de provisiones de cobranza dudosa, ello en el sentido que, consideran que los medios utilizados para realizar las gestiones no fueron suficientemente personales e

²⁴ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Págs. 103 y 99, RTF Nro. 08278-4-2012 y Nro. 17044-8-201-0, respectivamente.

intimatorios²⁵, como generalmente el resto de contribuyentes suele hacer para poder provisionar, en razón de ello, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente respecto de los mecanismos de cobranza realizados por las empresas de telecomunicaciones:

- 2.2.1. Sistema llamador: Este consiste en un sistema de locución que solicita se realice el pago de las deudas, en dicho sistema se registra la fecha, hora y duración, recalcando que no se guardaba el registro de cada llamada, puesto que no es una conversación; sin embargo, respecto de este medio de gestión, el Tribunal Fiscal coincidió con la Administración Tributaria al indicar que estas deberían estar acompañadas de la documentación sustentatoria que acredite su efectiva realización²⁶
- 2.2.2. Tele gestión: Esta es realizada a través de “call center”, por lo que resulta imposible exhibir las grabaciones de cada llamada efectuada; no obstante, el Tribunal Fiscal también indica que este debe estar sustentado documentalmente.
- 2.2.3. Notificación de deuda anterior mediante recibo: Respecto de esta gestión de cobranza, la empresa de telecomunicaciones indica que esta solo será admisible en el caso de entidades de saneamiento, sin tener en cuenta el principio de igualdad contenido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú y el pronunciamiento en la Resolución Nro. 01657-4-2007, mediante el cual, el Tribunal Fiscal interpreta que tratándose de servicios masivos la gestión de cobranza se acredita con el recibo en el que consta la deuda vencida.

²⁵ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 99. RTF Nro. 17044-8-2010.

²⁶ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 115. RTF Nro. 7447-3-2008.

Al respecto, el “Tribunal ha indicado que la opinión vertida por un organismo regulador, en dicho caso referido al regulador de las telecomunicaciones (OSIPTTEL), en el sentido que la comunicación de la deuda vencida en el recibo telefónico constituye un acto de gestión de cobranza, solo puede ser tomado dentro del ámbito de los servicios que regula dicha entidad, lo que no es vinculante en materia tributaria”²⁷ Y que, la resolución antes mencionada, se encuentra referida a una empresa de servicio público de saneamiento. Finalmente concluye que los recibos telefónicos no contienen una exigencia de pago de la deuda.

2.2.4. Corte parcial y corte total: Mediante esta acción, se requiere la realización del pago para que el servicio sea reinstaurado, tratándose de una manifestación de voluntad a efecto de que el deudor cumpla con pagar. Para el Tribunal Fiscal, este mecanismo, no constituye una gestión de cobranza sino una continuación o no de la prestación del servicio, por cuanto el cliente podría optar por no contar con el servicio o contratarlo de un tercero²⁸.

2.2.5. Notificaciones de baja: consiste en el envío de cartas, mediante las cuales se comunica el monto de la deuda impaga, señalando que si continua el incumplimiento, se dará de baja el servicio brindado. Sobre este tipo de gestión el Tribunal expresó que las ordenes de corte y rehabilitación de los servicios no califican como acciones de cobranza, y aunque en dichas cartas se detalle la deuda y el plazo para pagarlo, no se ha demostrado que ello sea

²⁷ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 99. RTF Nro. 17044-8-2012

²⁸ RTF Nro. 05349-3-2005.

una exigencia de pago y que se encuentren relacionadas a las deudas provisionadas.

- 2.2.6. Cobranza pre-judicial y gestión judicial: esta procede, luego de realizadas las anteriores, consistiendo en la tercerización de la gestión de cobro a través de estudios de abogados y empresas especializadas, y sobre las cuales se presentó reportes “Informe de gestión por abonado”, “control y seguimiento de deudores”, “cargos de gestión” y “control y seguimiento”. Respecto de este tipo de cobranza, señala el Tribunal Fiscal que la correspondencia o constancias presentadas por terceros, deben estar acompañadas de documentación que acredite la efectiva realización de la cobranza.
- 2.2.7. Invitaciones a financiamiento: La empresa de telecomunicaciones, envió a sus clientes invitaciones para financiar sus deudas, sin embargo, señala que le es imposible almacenar tal información por la onerosidad que implica. Al igual que la cobranza realizada por terceros, en este mecanismo el Tribunal Fiscal también requiere de la presentación de documentación que acredite la efectiva realización de las acciones de cobranza
- 2.2.8. Envío a centrales de riesgo: Luego de la baja del servicio, se remite la información de los clientes morosos a INFOCORP, para su inclusión en la base datos del Sistema Consolidado de Morosidad – SICOM, respecto de esta acción de cobranza, el Tribunal volvió a mencionar que hacía falta documentación que pruebe la realización de la cobranza por parte de estas centrales de riesgo y que durante esos ejercicios los clientes hayan sido requeridos a pagar sus deudas.

2.2.9. Cartas de cobranza a principales clientes: Estas son remitidas a los clientes más importantes, sin embargo, el Tribunal Fiscal considero que no califican como gestiones de cobro, toda vez que no consignaban el detalle de deuda, la identificación de comprobantes, y que tampoco se acredita que hayan sido realmente recibidas.

Actualmente, los reparos efectuados respecto de las gestiones de cobro y sus alcances, vienen siendo revisadas en sede judicial, así como el análisis realizado por el Tribunal Fiscal que requiere una acreditación de la efectiva intimación al pago; sin embargo, desde una perspectiva literal y lógica del artículo 21° inc. f) del Reglamento en concordancia con los límites establecidos en el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta, se desprende que es necesaria la demostración de dificultades financieras que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, es decir la presencia de indicios que permitan concluir que la deuda será incobrable, la morosidad, como característica resaltante de cada alternativa planteada; la norma no señala específicamente las acciones a realizar para probarla, y mucho menos que estas respondan a lo estipulado en el artículo 1333° del Código Civil (1984), referente a la interpelación en mora y el carácter personal del requerimiento que esto conlleva.

En ese sentido, es necesario traer a discusión lo resuelto en la casación 11111-2016/Lima (2016), sobre la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 20274-9-2012, que declara fundada la casación interpuesta por Telefónica del Perú en el extremo referido a las provisiones de cobranza dudosa, ello al haber analizado lo señalado por la Sala Superior respecto del sistema llamador y mensajería instantánea, en tanto indicó que es necesaria la existencia de documentación que sustente las acciones de cobranza a los

deudores sin haber meritulado el registro de clientes a quienes se realizaron las llamadas y se enviaron mensajes, que coincide con la lista de clientes deudores. Asimismo, en la resolución citada, respecto del corte parcial y total del servicio, indica que la sala no realizó un examen de los agravios de la apelación, y se limita a señalar que:

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 (...)²⁹.

Por lo que se concluye en esta instancia que, la sala incurrió en un defecto de motivación, y una posibilidad de acogimiento de las gestiones de cobro aportadas por estas empresas para provisionar deudas.

De igual forma en la sentencia del expediente Nro. 1529-2011 (2013), seguido contra el Ministerio de Economía y Finanzas y SUNAT por la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 17044-8-2010; se declara fundada en el extremo de las provisiones de cobranza dudosa, debido a que considera que, las normas de carácter tributario no establecen la forma o procedimiento especial que se deba seguir para efectuar la cobranza de una deuda y tampoco niega la posibilidad de realizar las gestiones de manera automatizada, por lo que concluye que si se ha cumplido el cometido y deben analizarse los medios de prueba presentados teniendo presente lo señalado por el artículo 55° de la Ley Nro. 27444 (2017), Ley del Procedimiento Administrativo General, que señala que “(...) son derechos de los administrados con respecto al

²⁹ Casación Nro. 11111-2016/Lima.

procedimiento administrativo, los siguientes:... 10. *A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible*”, concordante con el numeral 8 del artículo 75° de la misma norma “*son deberes de las autoridades respecto del procedimiento administrativo y de sus partícipes, los siguientes: 8. Interpretar las normas administrativas de forma que mejor atienda el fin público al cual se dirigen, preservando razonablemente los derechos de los administrados (...)*”, asimismo, considera gestiones de cobranza las notificaciones de deuda anterior mediante recibo y los envíos realizados a INFOCORP, y que estos no son excluyentes entre sí, y la empresa tendría la opción de hacerlos concurrir para la recuperación de una deuda. En ese sentido, concluye que se debe dejar sin efecto el reparo, en aplicación al principio in dubio pro administrado, y coincidiendo con el voto en discordia del Dr. Pomar Shirota que analizó la utilización de la notificación de deuda mediante recibo y de las gestiones realizadas por INFOCORP, por lo que debe atenderse a los principios de impulso de oficio y de la verdad material, según los cuales las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o practica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y la resolución de las cuestiones necesarias, debiendo verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas³⁰. En este orden de ideas, concluye que, corresponde a la Administración identifique y establezca a los deudores cuyas deudas al cierre de los ejercicios 2000 y 2001 tenían menos de un año desde su vencimiento, y cuya gestión de cobranza se encuentre amparada, en alguno de los

³⁰ RTF Nro. 06514-1-2010.

referidos mecanismos; y como consecuencia de ello, considere cumplido respecto de estos clientes, el requisito de demostrar la morosidad en el pago a que se contraer el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.3. Agua y saneamiento

Respecto de las provisiones de cobranza dudosa efectuadas por las empresas que brindan servicios de saneamiento, la resolución del Tribunal Fiscal Nro. 01657-4-2007³¹ analiza la ley Nro. 28870 (2006), Ley para optimizar la gestión de las entidades prestadoras de servicios de saneamiento que señala en su artículo 2° que:

La gestión de cobranza será la establecida por las políticas comerciales de las Entidades Prestadoras de Servicio de Saneamiento, la cual se acredita con los recibos de cobranza que contengan mensajes alusivos a la tardanza en el pago, así como con la interrupción del servicio debido a la ausencia de pago, (...) los recibos de cobranza que contengan mensajes alusivos a la tardanza en el plazo, así como con la interrupción del servicio debido a la ausencia de pago, siendo que los recibos contengan la situación de morosidad del usuario podrán ser físicos, estar contenidos en bases de datos o ser recibos virtuales siempre que señalen todos los detalles indispensables para la identificación del deudor y de la deuda(...).

De lo señalado anteriormente, se puede concluir que, el Tribunal Fiscal analiza el carácter intimatorio de los recibos emitidos por las empresas de telecomunicaciones y electricidad a efecto de probar sus gestiones de cobro para provisionar sus incobrables,

³¹ Ver cuadro analítico de Resoluciones del Tribunal Fiscal del anexo Nro. 1. Pág. 133. RTF Nro. 01657-4-2007.

considerando finalmente que, estos solo contienen una función informativa, mas no de requerimiento de pago. Bajo esa premisa, no es comprensible que a las empresas de saneamiento se les permita acreditar sus acciones de cobranza por medio recibos, solo porque una ley lo dispone así, sin llegar a un análisis más exhaustivo, como se ha efectuado con el resto de empresas; ello teniendo en cuenta que no son empresas con distinta naturaleza, sino, empresas que tienen en común la esencialidad de sus servicios y que por ley han sido declarados públicos, debido a su importancia para desarrollo de la sociedad; por lo que existiría una clara infracción en materia tributaria al principio de capacidad contributiva, ya que se pretende el pago de tributo por deudas cuya incobrabilidad se encuentra demostrada, y finalmente en materia constitucional, la vulneración al derecho a la igualdad, respecto de las empresas de servicio público esencial.

3. Vulneración al Principio de Capacidad Contributiva en las resoluciones del Tribunal Fiscal

Respecto de este principio, es necesario mencionar que es equivocada la idea de que todos deben tributar, pues el origen de la obligación de contribuir radica en la capacidad económica; sin este último elemento, es decir manifestación de riqueza, no existe constitucionalmente obligación de tributar.

El artículo 74° de la Constitución Política de 1993 (1994) menciona el respeto a los principios que rigen la aplicación de justicia en materia tributaria con la finalidad de eliminar la indefensión jurídica del contribuyente; así, sobre capacidad contributiva, es necesario indicar que este se encuentra implícito, a diferencia del principio de reserva

de ley, igualdad, el respeto de los derechos fundamentales de la persona y la no confiscatoriedad, que se encuentran explícitos en el artículo antes referido.

El Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia del Expediente Nro. 2727-2002-AA (2003) que, conforme al principio de capacidad contributiva:

(...) el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Todo impuesto debe responder a la capacidad contributiva como está determinado en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993, es decir que la carga tributaria sea aplicada en donde exista manifestación de riqueza, atendiendo a la igualdad vertical y, por tanto, “(...) a que tributen igual los iguales y desigual los desiguales, en función a criterios de proporcionalidad, uniformidad y progresividad” (Zuzunaga Del Pino, 2008).

Respecto de este principio, el Tribunal Fiscal al confirmar los reparos por provisión de cuentas de cobranza dudosa de las empresas de electricidad y telecomunicaciones, concluyendo que estas no acreditan el riesgo de incobrabilidad de las deudas, contemplando como provisiones solo aquellas en las que hubieran transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación; estaría lesionando el principio de capacidad contributiva, puesto que no existe en las deudas incobrables manifestación de riqueza, y por tanto, tampoco la obligación de tributar. En ese sentido la vulneración de este principio tributario, acarrea que las inconsistencias de la ley

produzcan decisiones arbitrarias, y, en consecuencia, generen una situación de inseguridad e indefensión.

Es necesario mencionar que estas deudas incobrables, después de todo lo analizado anteriormente, se encuentran plenamente demostradas a través del sistema de cobranza llevado a cabo, y por tanto, al igual que las empresas de saneamiento se encuentran en la posibilidad de presentar documentación referida a los recibos de deuda anterior, para acreditar las gestiones de cobro, conforme a la Ley 28870, Ley para Optimizar la Gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento; será necesario que el Tribunal Fiscal desarrolle un cambio de criterio a uno más equitativo, que no permita a la Administración Tributaria el cobro de impuestos por ingresos que no serán percibidos, ello en virtud al principio de capacidad contributiva y al derecho a la igualdad.

4. Derecho a la Igualdad entre los administrados frente al Tribunal Fiscal

El Artículo 2° inciso 2° de la Constitución de 1993 (1994), trata el tema del derecho a la igualdad de la siguiente forma:

“Toda persona tiene derecho: A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole”.

Bajo esta premisa, se abordará la razón por la cual el Tribunal Fiscal hace la diferenciación al momento de resolver (más no en el análisis) respecto de la documentación de las gestiones de cobro aportadas por las empresas de servicio público esencial, dado que, como se ha señalado anteriormente, solo a las empresas de

saneamiento les admite probar dichas acciones de cobranza a través del recibo con deuda anterior, sin analizar su carácter informativo o intimatorio, como lo hace con las otras dos empresas que cuentan con la misma calidad de esenciales y públicas.

Asimismo, es necesario mencionar el contenido y los alcances del derecho de igualdad ante la ley, debiendo tener en consideración que el respeto a este derecho comprende de dos elementos, que son la igualdad de la ley o en la ley, consistente en la imposición de un parámetro constitucional al legislador, en el sentido que éste no podrá aprobar leyes que signifiquen el quebrantamiento del principio de igualdad de trato. Así, el segundo elemento a considerar es la igualdad en la aplicación de la ley, que exige a los órganos públicos el respeto a este derecho, manifestada a través de la prohibición de aplicar la ley de forma distinta a personas que se encuentren en situación o casos semejantes. (Eriguren Praeli, 1997)

Contrariamente a lo que puede desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir ser tratado igual que las demás, sino para ser tratado de igual modo con aquellos que se encuentran en una idéntica situación. (César Landa Arroyo, 1991):

En ese sentido resulta vulneratorio que, el Tribunal Fiscal pretenda efectuar un trato desigual injustificado al momento de resolver, porque siendo estos tres sectores empresas iguales en cuanto a la esencialidad del servicio y de carácter público, no establece la razón, por la cual solo a las empresas que no son de saneamiento les realiza un análisis de la documentación que acredita sus acciones de cobranza; y, más importante aún, no establece una diferenciación objetiva entre los sectores estudiados, sustentando su

decisión solo en que el sector de saneamiento cuenta con una ley que en materia tributaria indica que los recibos son gestiones de cobro.

5. Trato Desigual Injustificado entre las Empresas de Agua y Saneamiento, Telecomunicación y Electricidad

No toda desigualdad en el trato significa un quebrantamiento al derecho constitucional de igualdad ante la ley, siempre que se encuentre debidamente justificada; debiendo antes establecer cuál es el origen y la forma en que se está vulnerando el citado derecho, por ejemplo, cuando en la norma no existen índices de desigualdad; sin embargo, al momento de aplicarla se evidencia este trato; asimismo, también puede darse al momento de resolver en forma contraria dos casos similares; o cuando el legislador no ha efectuado una diferenciación justificada.

Para Daniel Vázquez (2016), “(...) *en el orden jurídico se pueden establecer tratos diferenciados para grupos específicos (...)*”, es decir que, los tratos diferenciados no son lo opuesto a la no discriminación y al derecho a la igualdad, a menos que tengan la finalidad de infringir los derechos de ese grupo diferenciado. Así, el autor antes citado tiene razón al señalar que, toda discriminación es un acto de distinción, pero no todas las distinciones quiebran la no discriminación. En ese sentido, será importante que, al momento de efectuar un trato diferenciado, se debe tener claro el fundamento objetivo y razonable, de por qué debe existir tal distinción. El análisis de este fundamento objetivo y razonable se realizará a través del test de igualdad que evaluará la relación de proporcionalidad entre el trato desigual y el fin perseguido.

Ahora bien, no habiendo efectuado el Tribunal fiscal un correcto test de igualdad, que determine de forma razonable el trato desigual en sus resoluciones, será necesario que

cambie el tratamiento que está realizando, o en su defecto, evalúe lo mencionado anteriormente, la proporcionalidad entre el trato desigual y el fin perseguido.

Si bien, los sectores de telecomunicaciones y electricidad no cuentan con una ley como la Nro. 28870, Ley para Optimizar la Gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, la labor del Tribunal Fiscal debería ser la de equiparar de otra forma la situación de estos tres sectores en una forma favorable en virtud al Principio de Igualdad Probatoria, mismo que guarda una vinculación directa con el Principio de Capacidad Contributiva, dado que, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional respecto del expediente Nro. 0016-2002-AI/TC (2003), específicamente en el fundamento 11 cuando menciona lo siguiente:

En reiterada jurisprudencia, este Supremo Colegiado ha establecido que el derecho a la igualdad consignado en la Constitución no significa, siempre y en todos los casos, un trato legal uniforme hacia los ciudadanos; el derecho a la igualdad supone tratar “igual a los que son iguales” y “distinto a los que son distintos”, lo cual parte de la premisa de que es posible constatar que en los hechos no son pocas las ocasiones en que un determinado grupo de individuos se encuentran postergados en el acceso, en igualdad de condiciones, a las mismas oportunidades. Tal constatación genera en el Estado la obligación de tomar las medidas pertinentes a favor de los postergados, de forma que sea posible reponer las condiciones de igualdad de oportunidades a las que la Constitución aspira. Tal trato desigual no es contrario a la Norma Fundamental, pues está amparado en la razonabilidad; estamos ante el supuesto

de “tratar distinto a los que son distintos”, con la finalidad de reponer la condición de igualdad que en los hechos no se presenta.

Además, estamos hablando de empresas que tienen en común la realización de una actividad importantísima para el desarrollo de la sociedad. En este orden de ideas el principio de igualdad es un subgénero de la igualdad ante la ley, puesto que esta última consiste en que todos los ciudadanos son iguales, mientras que el principio tributario está referido a que la ley del tributo debe ser igual frente a capacidades contributivas iguales, es así que, en una, son las personas – en este caso personas jurídicas que pueden ser titulares de algunos derechos fundamentales – las que deben ser consideradas como iguales; en la otra, es la ley del tributo la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria sobre las riquezas.

Sobre ello, la Ley Nro. 28870 (2006), Ley para Optimizar la Gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, que le otorga la facultad a las empresas de saneamiento, el probar frente a la Administración Tributaria, sus gestiones de cobro a través de recibos que contengan deuda anterior, coloca a los otros dos sectores de telecomunicaciones y electricidad, en un plano de desigualdad, dado que a estas, la SUNAT les efectúa reparos respecto de las provisiones de cuentas de cobranza dudosa, por no encontrarse acreditadas fehacientemente las acciones que demuestren la incobrabilidad de una deuda, a pesar de que estas ejecutan un sistema de cobranza en el que intervienen hasta nueve (9) mecanismos de cobro; en ese sentido, el Colegiado del Tribunal Fiscal en respeto al derecho de igualdad contenido en la Constitución Política del Perú, debería analizar correctamente la documentación presentada por las empresas de saneamiento teniendo en consideración la Ley 28870, Ley para Optimizar la Gestión

de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento; y en segundo lugar, analizar el sistema de cobranza llevado a cabo por las empresas de electricidad y telecomunicaciones que si bien no cuentan con una ley que les permita probar la incobrabilidad de sus deudas a través de un determinado mecanismo, a fin de preservar el derecho a la igualdad entre estos sectores, debería tenerse en cuenta que a diferencia del sector de agua y saneamiento, estos si presentan un sistema de cobranza destinado únicamente a obtener el pago de las deudas, y admitirlas como gestiones de cobro, supondría colocar a estos tres sectores en un plano igualitario, y a la vez desigual frente al resto de empresas que no tienen carácter esencial y público.

El Tribunal Fiscal ha efectuado un trato desigual injustificado en sus resoluciones al analizar el carácter intimatorio del sistema de cobranza que efectúan las empresas de electricidad y telecomunicaciones, como se ha visto en cuanto a los recibos con deuda anterior, concluyendo el colegiado que, estos solo contienen una función informativa, mas no de requerimiento de pago, sin embargo si permite a las empresas de agua y saneamiento acreditar sus acciones de cobranza por medio de este mecanismo, solo porque una ley lo dispone así, sin llegar a un análisis más exhaustivo, como se ha efectuado con el resto de empresas; ello teniendo en cuenta que no son empresas con distinta naturaleza, sino, empresas que tienen en común la esencialidad de sus servicios y que por ley han sido declarados públicos, debido a su importancia para desarrollo de la sociedad; por lo que existiría una clara infracción en materia tributaria al principio de capacidad contributiva, toda vez que se pretende el pago de tributo por deudas cuya incobrabilidad se encuentra demostrada, y principalmente en materia constitucional, la vulneración al derecho a la igualdad, respecto de las empresas de servicio público esencial.

CONCLUSIONES

1. La actividad económica empresarial implica la realización de una diversidad de gastos para la obtención de beneficios, ya sea para la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente, por lo que, es necesario para una empresa poder deducir los gastos efectuados, teniendo en cuenta los principios analizados, a efecto de que la base imponible resultante sobre la que se aplicará el impuesto al final del ejercicio fiscal no sea negativa y permita un correcto desarrollo de la empresa, y en específico un desarrollo que implique la continuidad y cobertura de las empresas materia de la presente investigación, que se ven afectadas ante el incumplimiento de pago de sus usuarios, y la imposibilidad de poder demostrar el riesgo de incobrabilidad, debido al mal criterio adoptado de SUNAT y el Tribunal Fiscal al no establecer una opinión diferenciada en cuanto a las características de las gestiones de cobro que deben realizar las empresas analizadas, conforme al tipo de prestación que realizan.
2. Las empresas de servicio público esencial analizadas en el presente documento de investigación, si bien son distintas en el aspecto que tiene que ver con la titularidad estatal, se debe resaltar que comparten características en común como el compromiso de aportar recursos necesarios para el desarrollo de la población a través de la continuidad en la prestación del servicio y la ampliación en la cobertura, por lo que son consideradas de interés nacional y necesidad pública, lo cual reviste una mayor importancia; por tal razón, estos tres sectores estudiados deben ser tratados desde un plano igualitario; pero a la vez diferente respecto de

las demás empresas privadas, ya que estas últimas no desempeñan actividad determinante del bienestar colectivo.

3. El Tribunal Fiscal ha efectuado un trato desigual injustificado en sus resoluciones al analizar el carácter intimatorio del sistema de cobranza que efectúan las empresas de electricidad y telecomunicaciones, como se ha visto en cuanto a los recibos con deuda anterior, concluyendo el colegiado que, estos solo contienen una función informativa, mas no de requerimiento de pago, sin embargo si permite a las empresas de agua y saneamiento acreditar sus acciones de cobranza por medio de este mecanismo dado que una ley lo dispone, sin llegar a un análisis más exhaustivo, como se ha efectuado con el resto de empresas; ello teniendo en cuenta que no son empresas con distinta naturaleza, sino, empresas que tienen en común la esencialidad de sus servicios y que por ley han sido declarados públicos, debido a su importancia para desarrollo de la sociedad; por lo que existiría una clara infracción en materia tributaria al principio de capacidad contributiva, puesto que se pretende el pago de tributo por deudas cuya incobrabilidad se encuentra demostrada, y principalmente en materia constitucional, la vulneración al derecho a la igualdad, respecto de las empresas de servicio público esencial.

RECOMENDACIONES

1. Como ha sido desarrollado en el primer capítulo, la Ley del Impuesto a la Renta no precisa concretamente las características que deben reunir las gestiones de cobro que demuestren el riesgo de incobrabilidad de deudas de las empresas de servicio público esencial; en ese sentido, el Tribunal Fiscal deberá establecer en sus resoluciones un criterio (como ya lo ha efectuado en su oportunidad respecto al requisito de discriminación de provisión de deudas de cobranza dudosa), aplicable a estas empresas en función al tipo de prestación de servicios que brindan. En ese sentido, conforme a lo señalado, el Tribunal Fiscal deberá especificar en sus resoluciones que, tratándose de empresas que brindan servicios públicos esenciales, las gestiones de cobro que realicen a fin de probar el riesgo de incobrabilidad de deudas deberán respetar las siguientes características:
 - Identificación del cliente deudor.
 - El monto de la deuda.
 - Fecha de Vencimiento.
2. Siendo que el Tribunal Fiscal no ha realizado una motivación adecuada en su análisis sobre las acciones de cobranza, que justifique de forma objetiva el trato desigual efectuado, será necesario que incluya en sus resoluciones las características que colocan a estas empresas en un plano de igualdad por ser servicios públicos esenciales, precisando también, las diferencias de estas con las demás empresas que no tienen contenido esencial para el desarrollo de la sociedad.
3. El Tribunal Fiscal en respeto al derecho de igualdad contenido en la Constitución Política del Perú, deberá analizar el carácter intimatorio de la documentación

presentada por las empresas de agua y saneamiento teniendo en consideración la propuesta obrante en la primera recomendación, en concordancia con la Ley Nro. 28870, Ley para Optimizar la Gestión de las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento; y en segundo lugar, analizar el sistema de cobranza llevado a cabo por las empresas de electricidad y telecomunicaciones que si bien no cuentan con una ley que les permita probar la incobrabilidad de sus deudas a través de un determinado mecanismo, a fin de preservar el derecho a la igualdad entre estos sectores, deberá tener presente que el sistema de acciones de cobranza acreditado por estas últimas empresas, cumple con las características señaladas en la primera recomendación, debiendo reconocer que se encuentran destinados únicamente a obtener el pago de las deudas, por lo que deben ser admitidas como gestiones de cobro.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Adrianzén Rodríguez, L. C. (1998). *El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando*. Recuperado el 28 de junio de 2019, de Revista PUCP Ius et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/15776/16210>
2. Aguilar Castellares, R. (2008). *El protesto notarial*. Recuperado el 03 de junio de 2019, de Revista de la Universidad de Lima Advocatus: <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/download/468/440>
3. Aldana J., A. T. (2010). *Telecomunicaciones, convergencia y regulación*. Recuperado el 26 de mayo de 2019, de Revista de la Universidad de Externado: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/ecoins/article/view/2504>
4. Almeida Fraggri, J. (1996). *El principio de Seguridad Jurídica en la Creación y aplicación del tributo*. Recuperado el 25 de abril de 2019, de Revistas IPDT: http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev23_JDAF.pdf
5. Alva Mateucci, M. (2010). *Principio de Causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta*. Recuperado el 08 de mayo de 2019, de Revista Actualidad Empresarial: http://aempresarial.com/web/revitem/1_10475_23709.pdf
6. Arostegui Hirano. (2012). *El acceso a un servicio público de calidad, continuidad del servicio y rol del Regulador*. Recuperado el 15 de mayo de 2019, de Revista PUCP Circulo de Derecho Administrativo:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/13488/14115>

7. Arostegui Hirano, J. A. (2012). *La regulación jurídica de los servicios públicos: Caso del agua y saneamiento en el Peru*. Recuperado el 14 de mayo de 2019, de Revista de la Universidad de Lima ATHINA: <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Athina/article/download/1171/1125>.
8. Ataliba, G. (1987). *Hipotesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
9. Atehortua Ríos, C. A. (2044). *La transformación del sector de las telecomunicaciones y sus efectos en los usuarios*. Recuperado el 26 de mayo de 2019, de Revista de la Universidad de Externado: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contexto/article/view/1984/1774>
10. Avila, H. (2012). *Teoría de la Seguridad Jurídica*. Recuperado el 26 de abril de 2019, de Catedra de Cutura Juridica de Marcial Pons: <https://www.marcialpons.es/media/pdf/9788497689724.pdf>
11. Barchi Velaochaga. (2016). *Imputacion del pago en el Codigo Civil*. Recuperado el 01 de junio de 2019, de Revista de la Universidad de Lima Ius Et Praxis: https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Ius_et_Praxis/article/download/940/892
12. Becerra Camara, M. I. (2018). *Los principios jurídicos aplicables en la resolución de controversias tributarias y el ejercicio de la facultad de reexamen: alcances y contenido*. Recuperado el 03 de mayo de 2019, de Repositorio de la Universidad de Lima:

http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/6061/Becerra_C%C3%A1mara_Mar%C3%ADA_Isabel.pdf?sequence=1&isAllowed=y

13. Belmont Cortes, E. (2013). *El servicio público de energía eléctrica en la zona centro: tensiones alrededor de la calidad/costo y de los ajustes a la relación de servicio*. Recuperado el 27 de mayo de 2019, de SCIELO: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-00632013000100016
14. Bejarano Vasquez, A. (2016). *Gastos de las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa e indirecta: apuntes para un planeamiento fiscal*. Recuperado el 09 de mayo de 2019, de Repositorio de la Universidad de Lima: <http://repositorio.ulima.edu.pe/handle/ulima/3211>.
15. Bernal Gomez, D. (2010). *Agua, un derecho fundamental y servicio esencial para el estado*. Recuperado el 27 de mayo de 2019, de Derecho y Realidad UPTC Colombia: https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/download/4943/4011/
16. Bravo Cucci, J. (2009). *Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva*. Recuperado el 17 de abril de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12202>
17. Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho Tributario. Reflexiones*. Lima: Jurista Editores.
18. Bravo Cucci, J. (2012). La solución convencional de controversias en materia tributaria. Especial referencia a la transacción. En *Reflexiones sobre los*

procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima: Palestra Editores.

19. Bravo Cucci, J. (2014). *Los Fines extrafiscales de los tributos.* Recuperado el 12 de abril de 2019, de Revista Foro Juridico PUCP:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/13790/14414>
20. Cairampoma Arroyo, A. (2014). *La regulación de los precedentes administrativos en el ordenamiento jurídico peruano.* Recuperado el 28 de mayo de 2019, de Revista Derecho PUCP:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/11316>
21. Carlon Ruiz, M. (2006). *El servicio universal de telecomunicaciones.* Recuperado el 25 de mayo de 2019, de DIALNET:
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2202518.pdf>
22. Carpio Valencia, H. L. (2010). *Lucha contra el fraude a la ley Tributaria ¿Una violación al deber de contribuir?* Recuperado el 21 de abril de 2019, de Artículos USMP:
http://www.derecho.usmp.edu.pe/7ciclo/derecho_tributario_I/articulos/2010/FR_AUDE_A_LA_LEY_TRIBUTARIA.pdf
23. Casación Nro. 2579-2010-Lima. (2012). Recuperado del sitio de internet de Consulta de Expedientes Judiciales: <https://cej.pj.gob.pe>.
24. Casación Nro. 11111-2016/Lima. (2018). Recuperado del sitio de internet de Consulta de Expedientes Judiciales: <https://cej.pj.gob.pe>.

25. Caso Comunidad Indígena Xákmok Kásek vs. Paraguay. (2010). Recuperado del sitio de internet de CIDH:
http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_214_esp.pdf.
26. Caso Masacres de Rio Negro Vs. Guatemala. (2012) Recuperado del sitio de internet de CIDH:
http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_250_esp.pdf.
27. Cassagne, J. C. (2001). *Evolucion de los principios aplicables a los servicios publicos y problemas actuales tras los procesos de privatización*. Recuperado el 24 de mayo de 2019, de DIALNET:
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=605708>
28. Chappuis Cardich, J. (1994). *Igualdad ante la Ley*. Recuperado el 16 de abril de 2019, de Revista PUCP Themis:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11457>
29. Chavez Morales, A. M. (2009). *El principio de retroactividad de la ley tributaria en la constitución de 1993*. Recuperado el 02 de mayo de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17468/17747>
30. Checa Gonzales, C. (2010). *Globalizacion Economica y principios Tributarios*. Recuperado el 04 de junio de 2019, de SCIELO:
http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932010000100003.

31. Constitución Política del Perú de 1993. Entrada en vigencia el 1 de enero de 1994.
Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica:
<http://spij.minjus.gob.pe>.
32. Correa Zuñiga, C. L. (s.f.). *De la palabra a la Acción: A proposito de las modificaciones efectuadas a los principios del procedimiento administrativo general*. Recuperado el 29 de abril de 2019, de Artículos USMP:
http://www.derecho.usmp.edu.pe/ceda/articulos_inv/de_la_palabra_a_la_accion.pdf
33. Cotaquispe Geronimo, L. M. (2017). Breves apuntes en relación con la vocación unificadora de la ley del procedimiento administrativo general en el contexto de la modificatoria del Código Tributario: Posible impacto en los derechos ue asisten a los administrados en materia tributaria. En *Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relacion de equidad*. Lima: Palestra Editores.
34. Danós Ordoñez, J. (2008). *Régimen de los servicios públicos en la Constitución Peruana*. Recuperado el 20 de mayo de 2019, de Revista PUCP Themis:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9236>
35. Danós Ordoñez, J. (2013). *Los organismos reguladores de los servicios públicos en el Peru: su régimen jurídico, organización, funciones de resolución de controversias y de reclamos de usuarios*. Recuperado el 23 de mayo de 201, de Revista Peruana de Derecho de la Empresa:
<http://www.administracion.usmp.edu.pe/institutoconsumo/wp->

content/uploads/2013/08/Peru-Organismos-Reguladores-de-los-Servicios-
Publicos.pdf

36. Díaz García, I. (2012). *Igualdad en la aplicación de la ley. Concepto, iusfundamentalidad y consecuencias*. Recuperado el 15 de abril de 2019, de Revista Ius Praxis de la Universidad de Talca: <https://scielo.conicyt.cl/pdf/iusetp/v18n2/art03.pdf>
37. Díez Picaso, L. M. (1982). *La doctrina del precedente administrativo*. Recuperado el 29 de abril de 2019, de Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1049637>.
38. Donayre Lobo, G. (2017). El principio de confianza legítima: ¿es posible su aplicación al Derecho Tributario? En *Comentarios a las modificaciones de los procedimientos tributarios y aduaneros: hacia una relación de equidad*. Lima: Palestra Editores.
39. Duarte Buitrago, B. (2008). *La No Confiscatoriedad como Expresion de la Capacidad*. Recuperado el 18 de abril de 2019, de Revista Universidad de Externado de Colombia: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/2728/2373/>
40. Durán Rojo, L. (2017). *El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial Peruano*. Recuperado el 09 de mayo de 2019, de Revista Analisis Tributario AELE: http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/EC9%20DURAN%20Y%20MEJIA.pdf

41. Durán Rojo, L. A. (2007). *La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio*. Recuperado el 19 de abril de 2019, de Revista de Analisis Tributario AELE:
http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf
42. Durán Rojo, L. (2006). *La noción del deber constitucional de contribuir, Un estudio introductorio. En "Ternas de Derecho Tributario y de Derecho Publico'; Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra Editores.
43. Eguiguren Praeli, F. (1997). *Principio de igualdad y derecho a la no discriminación*. Recuperado el 29 de mayo de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/15730/16166>.
44. Farfán Falcón, L. (2010). ¿Excesivo formalismo del Tribunal Fiscal? La imposibilidad de cuestionar ex - antes las actuaciones de la administracion tributaria. *Revista de Derecho Vox Juris*, 155. Recuperado el 05 de junio del 2019 de https://derecho.usmp.edu.pe/biblioteca/vox_jurix/Vox_Juris_N19.pdf
45. Fernandez Cartagena, J. (2006). *La capacidad contributiva, En "Temas de Derecho Tributario y de Derecho Publrco': Libro Homenaje a Armando Zolezzi*. Lima: Palestra Editores.
46. Fernández Segado, F. (2012). *La solidaridad como Principio Tributario*. Recuperado el 07 de junio de 2019, de DIALNET:
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4097796.pdf>

47. Gamba Valega, C. (2012). Derechos y garantías de los contribuyentes. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Lima: Palestra Editores.
48. Gamba Valega, C. (2011). *El principio de legalidad y los procedimientos tributarios. Texto Unico Ordenado del Código Tributario: Legislación, doctrina, jurisprudencia*. Lima: Editora Perú.
49. García Novoa, C. (2006). *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. Recuperado el 27 de abril de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17150/17440>
50. García Poveda, B. (2003). *Aproximación a los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria a partir del análisis de la sentencia de la corte constitucional c.1060ª, del 18 de octubre del 2001*. Recuperado el 21 de abril de 2019, de Revista de la Universidad de Externado: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2674>
51. García Toma, V. (2009). *Consideraciones sobre los principios y los fines de algunos procesos constitucionales*. Recuperado el 04 de junio de 2019, de Revista PUCP Foro Jurídico: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18529/18769>
52. Gonzales, E. (1996). *El principio de seguridad Jurídica*. Recuperado el 24 de abril de 2019, de Revistas IPDT: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev26_EGG.pdf
53. Gonzales, J. L. (2014). *Los principios tributarios, la capacidad contributiva y el deber de Contribuir*. Recuperado el 20 de abril de 2019, de Revista de

Investigacion

Juridica

Ius:

http://repositorio.usat.edu.pe/bitstream/usat/1328/1/IUS_8_6.pdf

54. Guzmán Napuri, C. (2002). *Teorías existentes sobre el servicio publico*. Recuperado el 12 de mayo de 2019, de Revista PUCP Foro Juridico: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18267/18513>
55. Guzmán Napuri, C. (2009). *Los principios generales del derecho administrativo*. Recuperado el 28 de abril de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12203>
56. Heredia Mendoza, R. E. (2018). Los actos de intimacion en la prestacion del servicio público de Electricidad: Aspectos Regulatorios y Tributarios. Recuperado el 10 de marzo del 2019, del Repositorio de la Universidad de Lima: <http://repositorio.ulima.edu.pe/handle/ulima/6059>.
57. Hernández Berenguel, L. (2002). *Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta*. Recuperado el 07 de mayo de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215>
58. Herrera Ventura, Y. L. (13 de setiembre de 2018). *La consciencia tributaria en la población de Lima Metropolitana y su relación con el principio de Solidaridad*. doi:<https://doi.org/10.15381/quipu.v26i51.14845>
59. Huapaya Garriazo, P. J. (2017). La actuación del Tribunal Fiscal ante vicios de nulidad y los derechos de los administrados: breve reflexión bajo la óptica del “Principio de Celeridad” en materia tributaria. En *Comentarios a las*

modificaciones de los procedimientos tributarios y aduaneros: hacia una relación de equidad. Lima: Palestra Editores.

60. Huapaya Tapia, R. (2011). *Notas sobre el concepto jurídico del servicio público en nuestro Ordenamiento Legal.* Recuperado el 11 de mayo de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13217>
61. Huapaya Tapia, R. (2015). *Concepto y régimen jurídico del servicio público en el ordenamiento público peruano.* Recuperado el 11 de mayo de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/14827/15382>
62. Huerta Guerrero, L. A. (2005). *El derecho a la igualdad.* Recuperado el 29 de mayo de 2019, de Revista PUCP Pensamiento Constitucional: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/download/7686/7932>
63. Jara Schwaiger, A. M. (2016). *Efectos del Principio de Confianza Legítima, aplicado al ejercicio de la Potestad Invalidatoria de la Administración Pública.* Recuperado el 01 de mayo de 2019, de Repositorio UDEC: <http://repositorio.udec.cl/handle/11594/2218>.
64. Jiménez Vargas-Machuca, R. (2012). *Los principios del Proceso Contencioso Administrativo.* Recuperado el 05 de junio de 2019, de Revista PUCP Circulo de Derecho Administrativo: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13543>

65. Landa Arroyo, C. (1991). *La sentencia del Tribunal de Garantías Constitucionales sobre la Constitucionalidad de la Ley de la Bolsa de Trabajo y los Principios de Igualdad y Libertad*. Lima: Revista Derecho N° 45 PUCP: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/6169>.
66. Landa Arroyo, C. (2013). *La constitucionalización del derecho peruano. Constitutionalization of Peruvian Law*. Recuperado el 10 de abril de 2019, de Revista Derecho PUCP: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4906536.pdf>
67. Landa Arroyo, C. (2006). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993 Una perspectiva constitucional 2005*. Lima: Palestra Editores.
68. Landa Arroyo, C. (2011). *La incidencia de los principios constitucionales en el Derecho Tributario a propósito del Título Preliminar del Código Tributario". Texto Único Ordenado del Código Tributario: legislación, doctrina, jurisprudencia/ Ministerio de Justicia*. Lima: Editora Peru.
69. Lara Márquez, J. (2016). La apelación de puro derecho según el Código Tributario. En *Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios 2016*. Lima: Palestra Editores.
70. Lazarte Molina, J. (2006). *El servicio público para el Tribunal Constitucional. A propósito del transporte público gratuito*. Recuperado el 12 de mayo de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17123>
71. Mares, C. (2008). *Los Principios Tributarios Constitucionales y los pagos a cuenta*. Recuperado el 07 de mayo de 2019, de Repositorio de la Universidad de Lima:

http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/5129/Mares_Carla.pdf?sequence=3.

72. Mayor Sánchez, J. L. (1990). *La huelga en los servicios esenciales. Su limitación, restricción e incidencia durante su ejercicio como derecho constitucional*. Recuperado el 22 de mayo de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2531949.pdf>
73. Mazz, A. (1995). *El principio de Seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Recuperado el 02 de mayo de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/15492/15942>
74. Medrano Cornejo, H. (1995). *Principio de Seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Recuperado el 23 de abril de 2019, de Revista IPDT: http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev26_HMC.pdf
75. Mendonca, D. (1999). *Igualdad en la aplicación de la ley*. Recuperado el 16 de abril de 2019, de Revista Jurídica de la Universidad de Palermo: https://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista_juridica/Especiales_SELA/SELA%201999%20-%20Ed%202000/04SELA99Juridica18.pdf
76. Mendoza Flores, S. E. (2016). *El servicio de provision de agua potable y sanemaiento como servicios esenciales*. Recuperado el 21 de mayo de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16556>
77. Mendoza Flores, S. E. (2016). *Servicios Esenciales*. Recuperado el 20 de mayo de 2019, de Revista PUCP Ius Et Veritas: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/16556/16902>

78. Mendoza Perez, R. (2014). *El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en el Peru*. Recuperado el 14 de abril de 2019, de Revista de Investigacion UNMSM Quipukamayoc: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/download/11041/9931>
79. Molina Dimitrijevic, A. M. (2001). *Los principios del Procedimiento Administrativo General: fundamentos, alcances e importancia*. Recuperado el 22 de abril de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16890>
80. Montero Pascual, J. J. (2004). *Las telecomunicaciones: servicios de interés general*. Recuperado el 19 de mayo de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1961022>
81. Moreano Valdivia, C. (2012). La aplicacion de la analogia en el Derecho Tributario formal y procedimental. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Lima: Palestra Editores.
82. Muenta Díaz, C. (2013). *La regla de fehaciencia y su aplicación en materia de Gastos deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial: Primeras Reflexiones*. Recuperado el 10 de mayo de 2019, de Revista PUCP Foro Juridico: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13804>
83. Mujica Acurio, H. (2016). *Principio de Informalismo*. Recuperado el 06 de junio de 2019, de Ius Et Tribunalis: <https://journals.continental.edu.pe/index.php/iusettribunalis/article/view/393>

84. Muñoz Salgado, S. (febrero de 2008). *El concepto de la vinculación por la “participación en la administración” y por el “control” para efectos de la normativa de precios de transferencia*. Recuperado el 01 de junio de 2019, de Revista IPDT N°46: http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev46_SMS.pdf
85. Muratorio, J. I. (2015). *Diseño e institucionalidad regulatoria en el Derecho Argentino*. Recuperado el 24 de abril de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/15224>
86. Narro Rojas, K. A. (2010). Aproximación al principio de capacidad contributiva y su desarrollo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. *Revista de Derecho Vox Juris*, 121. Recuperado el 05 de junio del 2019 de https://derecho.usmp.edu.pe/biblioteca/vox_jurix/Vox_Juris_N19.pdf
87. Noguera Alcala, H. (2006). *El derecho a la igualdad ante la ley, no discriminación y acciones positivas*. Recuperado el 15 de abril de 2019, de Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte:
<http://www.biblio.dpp.cl/biblio/DataFiles/14084.pdf>
88. Novoa Herrera, G. (2006). *El principio de la Capacidad Contributiva*. Recuperado el 16 de abril de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17169/17458>
89. Oblitas de Ruiz, L. (2010). *Servicio de agua potable y saneamiento en el Perú*. Recuperado el 15 de mayo de 2019, de Repositorio CEPAL:
<https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3819/1/lcw355.pdf>

90. Ochoa Cardich, C. (2013). *El servicio publico en la constitución peruana de 1993*. Recuperado el 20 de mayo de 2019, de Revista PUCP Pensamiento Constitucional:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/download/8950/9358>
91. Ortega Maldonado, J. M. (2019). *Los derechos fundamentales en materia tributaria que consagran las constituciones locales*. Recuperado el 27 de abril de 2019, de Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM:
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2642/8.pdf>
92. Ortiz Diaz, J. (1957). *El precedente administrativo*. Recuperado el 01 de mayo de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/2112205.pdf>
93. Otero Salas, F. (s.f.). *El servicio publico de energia electrica en Mexico y las actividades no consideradas como tal*. Recuperado el 27 de mayo de 2019, de Investigaciones Jurídicas de la UNAM:
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2654/11.pdf>
94. Pantigoso Velloso da Silveira, F. (2012). Inequidades y abusos del Derecho en el Código Tributario. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados* (pág. 53). Lima: Palestra Editores.
95. Paredes Montoya, C. A. (2010). *El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?* Recuperado el 14 de abril de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13305>

96. Pauner Chulvi, C. (2000). *El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como principio constitucional*. Recuperado el 06 de junio de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=83148>
97. Pedreschi Garces, W. (2012). *¿Es internet un servicio publico? Breves reflexiones a partir de*. Recuperado el 16 de mayo de 2019, de Revista PUCP Circulo de Derecho Administrativo: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/viewFile/13492/14119>
98. Peralta, C. E. (26 de noviembre de 2014). *Tributacion y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como limite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*. Obtenido de Revista de Ciencias Juridicas Nro. 138 de la Universidad de Costa Rica: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>
99. Pérez De Ayala, J. L. (1979). *Las cargas públicas: Principios para su distribución*. Madrid: Revista de Hacienda Española. Recuperado el 17 de abril de 2019 de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4467935>
100. Picón Gonzales, J. L. (2017). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo*. Lima: Dogma Ediciones.
101. Ponce Rivera, C. A. (15 de agosto de 2017). *La actividad probatoria como parte del debido procedimiento en los procedimientos administrativos sancionadores*. Recuperado el 21 de abril de 2019, de Revista UAP Lex: <http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/download/1448/1439>

102. *Principio de causalidad para la deducción de gastos en el IR empresarial.* (Marzo de 2014). Recuperado el 08 de mayo de 2019, de Revista Analisis Tributario AELE: <http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/14-03-AT.pdf>
103. Quiñonez Alayza, M. T., Fernandez Baca, A., & Salina Rivas, S. (2016). *Los servicios públicos en debate.* Recuperado el 17 de mayo de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17141/17431>
104. Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nro. 122-94-EF. 19 de setiembre de 1994. Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.
105. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 2492-3-2002. (2003). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
106. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 9882-1-2001. (2002). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
107. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 590-4-2002. (2003). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de

- Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
108. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 06985-3-2007. (2008). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
109. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 1121-4-2001. (2002). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
110. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 1618-8-2015. (2015). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
111. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 6710-3-2015. (2016). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
112. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 07789-5-2016. (2017). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>

113. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 6232-4-2016. (2016). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
114. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 466-3-97. (1998). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
115. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 01203-2-2008. (2009). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
116. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 1663-3-2017. (2017). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
117. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 05849-1-2015. (2016). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
118. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 19049-8-2011. (2012). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio

- de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
119. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 06710-3-2015. (2016). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
120. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 9902-8-2014. (2015). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
121. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 00556-2-2008. (2009). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
122. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 7527-3-2010. (2011). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
123. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 02865-10-2015. (2016). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>

124. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 01640-4-2010. (2011). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
125. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 00005-3-2017. (2017). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
126. Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 02455-1-2010. (2011). Recuperado del sitio de internet de Búsqueda de precedentes jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>
127. Reyna Alfaro, L. M. (Agosto de 2013). *Los servicios públicos en el Perú: Una visión preliminar*. Recuperado el 10 de mayo de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3022035>
128. Ríos Diestro, R. M. (2016). Principios del Derecho Procesal Administrativo y su aplicación en el Procedimiento Contencioso Tributario. En *Aspectos generales de los Procedimientos Administrativos Tributarios 2016*. Lima: Palestra Editores.
129. Rodríguez - Arana, J. (2013). *El principio general del derecho de confianza legítima*. Recuperado el 28 de abril de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4596172>

130. Rodríguez Bereijo, A. (2005). *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de Justicia Tributaria*. Recuperado el 07 de junio de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2166054>
131. Rodríguez-Arana, J. (2019). *Principio de seguridad jurídica y técnica normativa*. Recuperado el 28 de abril de 2019, de Revistas PUCP del Circulo de Derecho Administrativo: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/viewFile/16325/16735>
132. Rojas Oviedo, R. (2010). Tratamiento tributario de los gastos de viaje. *Revista de Derecho Vox Juris*, 277. Recuperado el 05 de junio del 2019 de https://derecho.usmp.edu.pe/biblioteca/vox_jurix/Vox_Juris_N19.pdf
133. Ruiz de Castilla Ponce De Leon, F. J. (2012). Recaudacion negativa. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Lima: Palestra Editores.
134. Ruiz de Castilla Ponce De Leon, F. J. (2012). Recaudacion negativa. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Lima: Palestra Editores. Recuperado el 06 de mayo de 2019
135. Ruiz Secada, G. (1996). *El principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Recuperado el 23 de abril de 2019, de Revistas IPDT: http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev23_GRS.pdf

136. Sainz De Bujanda. (1996). *La seguridad jurídica como garantía del contribuyente*. Recuperado el 26 de abril de 2019, de Revistas IPDT: http://www.ipdt.org/editor/docs/09_Rev23_FPVDS.pdf
137. Sánchez Huete, M. A. (2017). *El carácter fundamental del deber de contribuir y la ética de las relaciones tributarias*. Recuperado el 20 de abril de 2019, de Revista Direito, Estado e Sociedade: <http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/artigo%208.pdf>
138. Sánchez Huete, M. A. (2017). *El carácter fundamental del Deber de Contribuir: el derecho y la ética de las relaciones Tributarias*. Recuperado el 06 de junio de 2019, de Revista Direito, Estado e Sociedade: <http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/artigo%208.pdf>
139. Sánchez Luque, G. (2008). *¿Las empresas prestadoras de servicios públicos privadas son entidades estatales?* Recuperado el 13 de mayo de 2019, de Revista de la Universidad de Externado Colombia: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contexto/article/view/2542>
140. Sánchez Rojas, O. M. (2012). Algunos apuntes sobre los fundamentos de la discrecionalidad administrativa. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Lima: Palestra Editores.
141. Sentencia del Tribunal Constitucional del expediente Nro. 34-2004-PI/TC. Caso Medio Pasaje. (2005). Recuperado del sitio de internet de Jurisprudencia Relevante del Tribunal Constitucional: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/principal-jurisprudencia/>

142. Sentencia del Tribunal Constitucional del expediente Nro. 06354-2006-PA/TC, (2007). Caso Santos Eresminda Távara Ceferino. Recuperado del sitio de internet de Jurisprudencia Relevante del Tribunal Constitucional: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/principal-jurisprudencia/>
143. Sentencia del expediente Judicial Nro. 1529-2011, Recuperado del sitio de internet de Consulta de Expedientes Judiciales: <https://cej.pj.gob.pe/>
144. Sentencia del Tribunal Constitucional del expediente Nro. 2727-2002-AA. (2003). Recuperado del sitio de internet de Jurisprudencia Relevante del Tribunal Constitucional: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/principal-jurisprudencia/>
145. Sentencia del Tribunal Constitucional del expediente Nro. 2089-2007-PA/TC. (2007). Recuperado del sitio de internet de Jurisprudencia Relevante del Tribunal Constitucional: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/principal-jurisprudencia/>
146. Sentencia del Tribunal Constitucional del expediente Nro. 01414-2013-PA/TC. (2015). Recuperado del sitio de internet de Jurisprudencia Relevante del Tribunal Constitucional: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/principal-jurisprudencia/>
147. Serrano Salomon, D. A. (2016). *La empresa publica en la prestacion de servicios publicos domiciliarios en Colombia. Una aproximacion a su regimen contractual general*. Recuperado el 13 de mayo de 2019, de DIALNET: <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/5677960.pdf>
148. Tarsitano, A. (1994). *El principio constitucional de capacidad contributiva*. *Estudios de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Edicion Depalma.

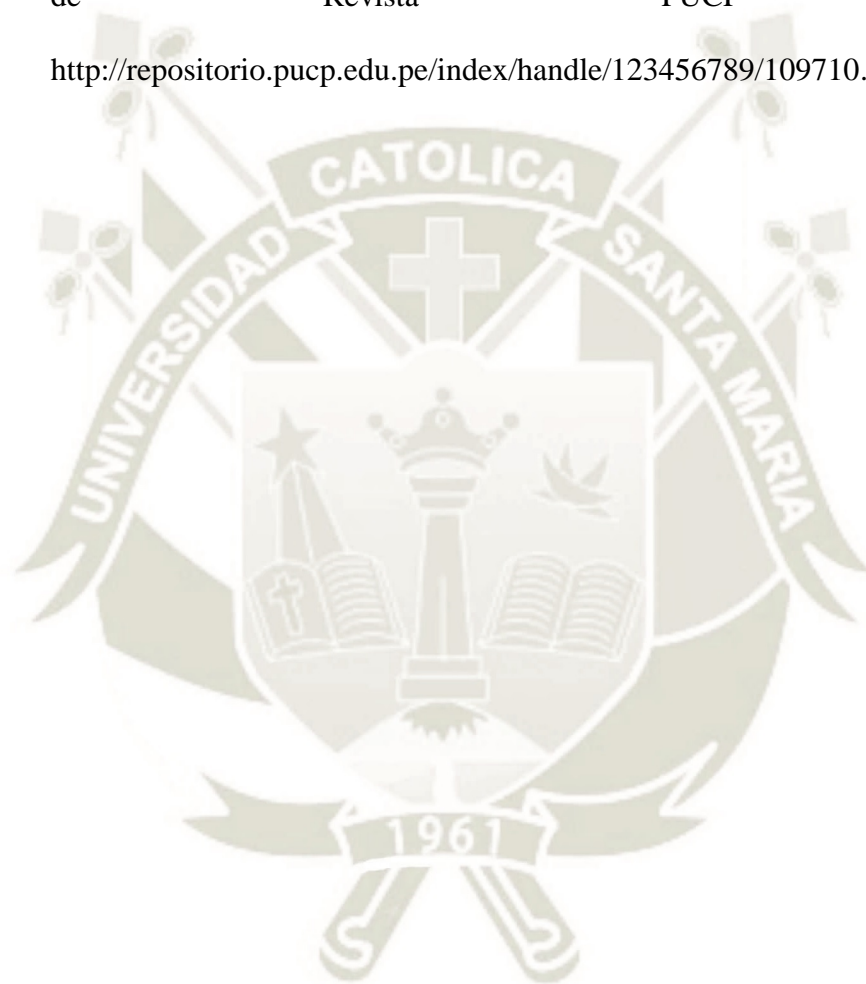
149. Tassano Velaochaga, H. (2008). *Los organismos reguladores de Servicios Públicos*. Recuperado el 22 de mayo de 2019, de Revista PUCP Circulo de Derecho Administrativo: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14527>
150. Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nro. 133-2013. Publicada el 22 de junio del 2013. Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.
151. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nro. 179-2004-EF. Publicada el 08 de diciembre del 2004. Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.
152. Torero, M., & Pascó-Font, A. (2001). *El impacto social de la privatización y de la regulación de los servicios públicos en el Peru*. Recuperado el 18 de mayo de 2019, de SSOAR: https://www.ssoar.info/ssoar/bitstream/handle/documenvinat/51564/ssoar-2001-torero_et_al-El_impacto_social_de_la.pdf?sequence=3&isAllowed=y&lnkname=ssoar-2001-torero_et_al-El_impacto_social_de_la.pdf
153. Upegui Mejia, J. C. (2009). *Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y Mexico*. Recuperado el 27 de abril de 2019, de Revista de la Universidad de Externado Colombia: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>

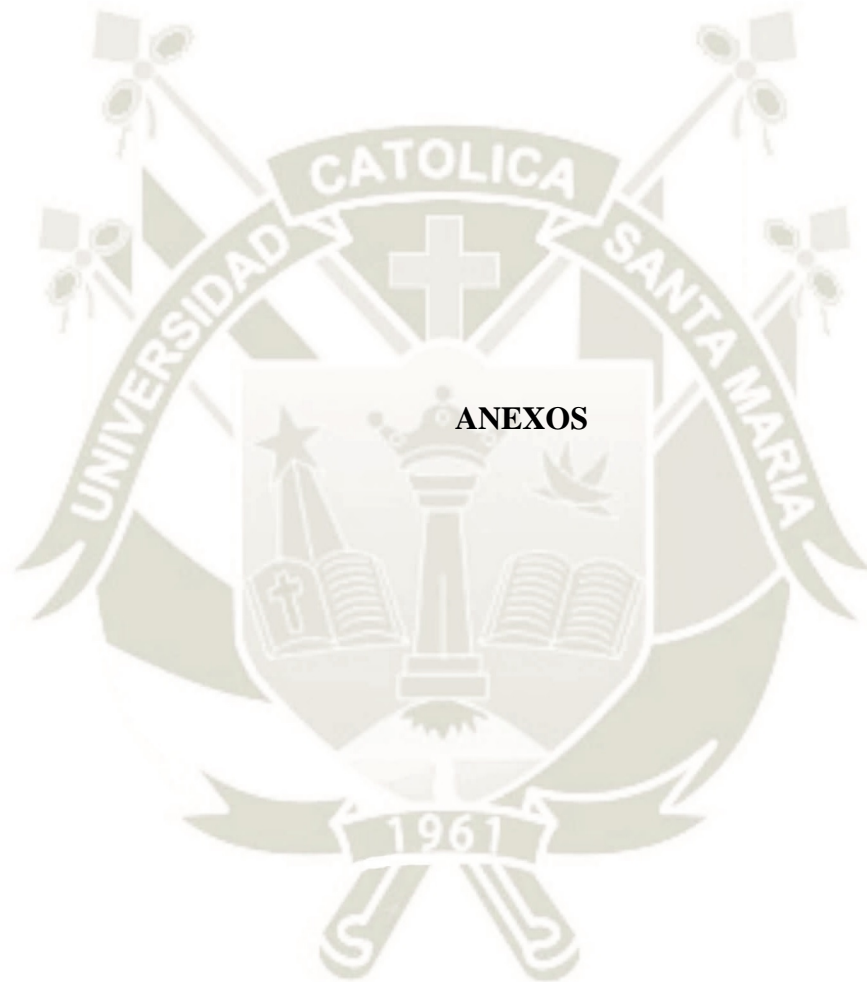
154. Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
155. Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.
156. Valdés Costa, R. (1992). *Principio de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria*. Recuperado el 07 de mayo de 2019, de Revistas IPDT: http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev21_RVC.pdf
157. Valdivia Soto, M. A. (2014). *Administración Tributaria*. Lima: Imprenta Union.
158. Vasquez Cordano, A. L. (2016). Huellas del Sector Electricidad. Impactos Economicos y Socioambientales. En OSINERGMIN, *La Industria de la Electricidad en el Perú*. Lima: OSINERGMIN.
159. Vásquez Tarazona, C. (2017). *Impuesto a la Renta Peruano y las restricciones para deducir gastos causales*. doi: <https://doi.org/10.15381/quipu.v25i47.13804>
160. Vasquez Tarazona, C. E. (2009). *Los gastos deducibles y el Principio de Causalidad en la determinación de las Rentas Netas Empresariales – caso peruano*. Recuperado el 09 de mayo de 2019, de Repositorio UNMSM: <http://cybertesis.unmsm.edu.pe/handle/cybertesis/221>.
161. Vidal Henderson, A. (1998). *Relación de los principios constitucionales tributarios con el tratamiento conferido por el impuesto al patrimonio neto personal a los sujetos no domiciliados en el Perú*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

162. Vignolo Cueva, O. (2013). *Breves reflexiones acerca de los Servicios públicos en el Perú*. Recuperado el 16 de mayo de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/12802/13359>
163. Villanueva Haro, B. (2012). *Los títulos valores en el Perú*. Recuperado el 02 de junio de 2019, de Revista de la Universidad de Externado: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/emerca/article/view/3334>
164. Vinatea Recoba, L. (2006). *Convergencia: necesidad de iniciar un cambio regulatorio para las telecomunicaciones en el Perú*. Recuperado el 19 de mayo de 2019, de Revista PUCP Derecho y Sociedad: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17139/17429>
165. Yacolca Estares, D. I. (2012). El derecho al debido proceso tributario. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Lima: Palestra Editores.
166. Zavala Egas, J. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Recuperado el 27 de abril de 2019, de Revista de la Universidad San Francisco de Quito Iuris Dictio: https://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_14/iurisdictio_014_013.pdf.
167. Zegarra Cerna, C. P. (2017). Modificaciones del Código Tributario vinculadas con los derechos de los Contribuyentes. En *Comentarios a las*

modificaciones de los procedimientos tributarios y aduaneros: hacia una relación de equidad. Lima: Palestra Editores.

168. Zuzunaga Del Pino, F. (2008). *Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo.* Recuperado el 17 de abril de 2019, de Revista PUCP Themis: <http://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/109710>.







ANEXO 1

**CUADRO ANALÍTICO DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL
SOBRE PROVISIONES DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA³²**

³² La información contenida en el presente cuadro, ha sido obtenida de la página web de Precedentes Jurisprudenciales del Ministerio de Economía y Finanzas:
<https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>

RTF	SECTOR	CONCEPTOS	CONTENIDO	RESULTADO	MONTO	REFERENCIAS DE RTF
17044-8-2010	TELECOMUNICACIONES	Concepto de gastos deducibles, provisión para cuentas de cobranza dudosa, gestiones de cobro y el Voto Discrepante de Pomar Shirota.	La deducción de las provisiones por gastos de cobranza dudosa, requiere que se haya realizado la gestión de cobranza de la deuda impaga, por escrito, personalmente, por llamadas telefónicas de carácter personal u otros medios, como correo electrónico o mensaje de texto, siempre que se acredite su realización y recepción, pero no se admite cuando se realiza de manera automática. Tampoco se admite como gestión de cobranza las notas sobre deuda pendiente de pago que se incluyen en los recibos mensuales de pago, cuando no contienen una exigencia manifiesta de pago.	Declarar NULA la Resolución de Intendencia Nro. 0150140006692 de 28 de setiembre de 2007, en los extremos referidos al reparo por venta a valor de mercado de la Red Analógica Nortel, desconocimiento en la aplicación de la proporcionalidad a las cargas financieras, y baja de existencias sin sustento. REVOCAR la Resolución de Intendencia Nro. 0150140006692 de 28 de setiembre de 2007, en los extremos referidos al reparo por gastos ajenos al giro del negocio — Revista ETECÉ, saldo a favor por pagos a cuenta en exceso de ejercicios anteriores, modificación indebida del coeficiente y las multas vinculadas; DISPONER que la Administración proceda de acuerdo con lo señalado en la presente resolución; y, CONFIRMARLA en lo demás que contiene.	S/ 24 449 316.00 en el 2000 y S/ 29 384 693.78 en el 2001.	RTF N°17044-8-2010 y 11450-5-2011; sobre la discriminación de provisión de RTF N°00590-4-2002, 1317-1-2005, 4323-5-2005, 590-4-2002 y 1317-1-2005.

<p>11450-5-2011</p>	<p>TELECOMUNICACIONES</p>	<p>Voto Discrepante de León Pinedo que señala que el hecho que la recurrente no preste servicios de saneamiento, solo trae como consecuencia a que a ella le resulten aplicables las normas generales que regulan el Impuesto a la Renta, las que no contemplan, como ya se ha señalado, una modalidad particular o reglada que deba seguirse obligatoriamente para fines de realizar la cobranza de la deuda materia de provisión.</p>	<p>Que, como resultado del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria reparó parte de la provisión de cuentas de cobranza dudosa del ejercicio 1998, por un monto ascendente a S/. 263 492 626.00, que correspondía a comprobantes de pago con una antigüedad menor a 12 meses. Que al respecto de la revisión efectuada en la presente instancia de las referidas copias de guías de emisión y recepción, se aprecia que en ellas se da cuenta del número de cartas y/o avisos remitidos para su distribución y en algunos casos el número de avisos o cartas devueltos, no existiendo alguna otra información que permita relacionarlas con las deudas provisionadas, debiéndose reiterar que a efecto de poder considerar que se realizaron gestiones de cobranza a través del envío de tales avisos y cartas a los clientes deudores respecto de los cuales se provisionó la deuda reparada por la Administración, debió presentarse la documentación y demás elementos probatorios que sustentara este dicho, lo cual no ocurre con las guías de requerimientos presentados. Solo los avisos de baja o corte eran medios idóneos para acreditar las gestiones de cobranza, por lo que ordenó a la SUNAT cotejar las coincidencias con los clientes morosos del contribuyente, y de ser el</p>	<p>REVOCA la resolución referente a provisiones de cobranza dudosa.</p>	<p>S/ 263 492 626.00</p>	
----------------------------	---------------------------	---	--	---	--------------------------	--

			<p>caso, considerar válida la provisión. Respecto al resto de medios presentados por el contribuyente, el Tribunal consideró que los mismos no acreditaban gestión de cobranza alguna.</p>			
<p>17119-4-2011</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO.</p>	<p>Concepto de gastos deducibles, requisitos para la provisión, discriminación de las cuentas de cobranza dudosa en el libro de inventarios y balances, aunque se encuentre en forma global, pero figure en otros libros, registros o anexos de forma discriminada</p>	<p>La recurrente manifiesta que realizo gestiones para cobrar la acreencia que tenía frente a su deudora la empresa Ingeniería Termodinámica S.A., para lo cual suscribió un contrato de reconocimiento de deuda, mediante el cual se comprometió a pagar, pero no se cumplió, por lo que se contrató el servicio de abogados, quienes fueron informados de que la empresa norteamericana Spirax Sarco Inc. solicito el inicio de un procedimiento concursal de la deudora. El inciso i) del artículo 37° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, señala que afín de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por la ley, tal como, los castigos de deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. El Tribunal Fiscal indica que, si bien la recurrente</p>	<p>Confirma la resolución respecto de las provisiones de cobranza dudosa.</p>	<p>S/ 168 450.00</p>	

			<p>presento la resolución de INDECOPI que reconoce la acreencia de la recurrente, de ella se aprecia que esta presento su acreencia el 1 de octubre del 2003, por lo que en el ejercicio 2002 no existió riesgo de incobrabilidad.</p> <p>asimismo, indica que los medio probatorios presentados solo acreditan la situación económica de la deudora, y las facturas emitidas a los gestores de cobranza no sustentan por sí solas la gestión de cobranza.</p>			
01867-8-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO.	Requisitos para la provisión (artículo 21° inc. f)	<p>Para que proceda la deducción por una provisión de cobranza dudosa se debe acreditar fehacientemente las dificultades del deudor, que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, o se haya demostrado su morosidad mediante documentos que evidencien las gestiones de cobro luego de vencida la deuda, o que hubiera transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y en el presente caso se tiene que la recurrente presento inicialmente una letra de cambio como sustento de la anotación contable, de cuya fecha de vencimiento se verifica que no se ha cumplido la condición legal de haber transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha. asimismo indican que el reporte de INFOCORP de fecha 23 de agosto del 2002, no sustenta la dificultad financiera del</p>	<p>Se confirma la apelada en lo demás que contiene, esto es, respecto a la presunción de ingresos por predio cedido gratuitamente, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y retenciones por Impuesto a la Renta de no domiciliado, toda vez que tales reparos se encuentran arreglados a ley.</p>	S/ 2 252 344.63 y S/ 1 864 209.53	<p>RTF N°17044-8-2010 y 11450-5-2011; sobre la discriminación de provisión RTF N°00590-4-2002, 1317-1-2005, 4323-5-2005, 590-4-2002 y 1317-1-2005</p>

			deudor en el 2001, y por tanto concluye que la recurrente no ha cumplido con acreditar la existencia de dificultades económicas del deudor, ni las gestiones de cobro.			
04831-9-2012	TELECOMUNICACIONES	Deducción de gastos, requisitos para provisionar deudas incobrables, provisión discriminada en el Libro de Inventarios y balances, provisión equitativa	Al respecto, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones NO 06985-3-2007 y 12364-1-2009, que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando su deducción tributaria sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos que acrediten: 1) La condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en la norma, es decir, demostrarse la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad o la morosidad del deudor, la que puede acreditarse, entre otros, mediante la documentación que evidenciara las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda o con el transcurso de más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; 2) El registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual	Revoca la Resolución de intendencia respecto de los reparos por provisión de cuentas de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley, en cuanto a las deudas con una antigüedad mayor a 12 meses al cierre del ejercicio 2002, y a las deudas a que se refieren las notificaciones de avisos de baja y las cartas notificadas a los clientes del servicio de transmisión de datos.	S/ 3 972 987.36 en deudas cuyo vencimiento es mayor a doce meses y S/ 108 672 619.00 en total por provisión de cobranza a dudosa.	Procedimiento especial a seguir mediante RTF N°17044-8-2010 y 11450-5-2011; sobre la discriminación de provisión RTF N°00590-4-2002, 1317-1-2005, 4323-5-2005, 590-4-2002 y 1317-1-2005

		<p>deberá anotarse en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio; y, 3) La proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable. Sobre el particular cabe precisar, que este Tribunal en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 03721-2-2004 y 09308-3-2004 ha señalado que es la propia Ley del Impuesto a la Renta la que obliga a determinar las cuentas a las que corresponde la provisión de cobranza dudosa, por lo que el requisito referido a que la provisión figure en forma discriminada en un determinado libro contable, no es una formalidad prevista por el reglamento que exceda la ley, como sostiene la recurrente.</p> <p>Asimismo, este Tribunal ha señalado en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 1001- 4-2001 y 2013-3-2009, que la citada documentación anexa permitiría a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del registro discriminado de la provisión, y de esta forma entender cumplido este requisito. El Tribunal Fiscal señala que las cartas notariales califican como gestiones de cobranza, asimismo respecto del sistema llamador, tele gestión, notificación de deuda anterior mediante recibo,</p>			
--	--	---	--	--	--

			<p>corte parcial y total, gestiones pre-judiciales, invitaciones a financiamiento, envío a centrales de riesgo, cartas, faxes y correos electrónicos, concluye que no se han demostrado las dificultades financieras del deudor, ni las gestiones que acrediten la morosidad.</p>			
<p>08278-4-2012</p>	<p>ELECTRICIDAD AD</p>	<p>Concepto de deducción de gastos, requisitos para la provisión de deudas incobrables, concepto de provisión para cuentas de cobranza dudosa, provisión equitativa</p>	<p>Se pronuncia sobre los recibos de pago por consumo de energía eléctrica, indicado que estos solo deben ser considerados como gestiones en el ámbito de su actuación, no vinculante en materia tributaria; sobre el corte del servicio, señala que no constituyen acciones de cobranza, sino medidas referidas a la continuación de la prestación del servicio; en cuanto a las facilidades de pago o financiamientos señalo que no son gestión de cobranza de acuerdo a lo resuelto en las RTF N° 2235-2-2003 y 9882-1-2001; y finalmente sobre las notificaciones de cobranza y de corte notariales, estas califican como gestiones de cobranza.</p>	<p>Provisión de Cobranza Dudosa procediendo que verifique la condición de incobrable de deuda por antigüedad, así como el cumplimiento de los requisitos para la deducción de la provisión</p>	<p>S/ 8 015 589.91 en el 2001 y S/ 8 179 540.37 en el 2002</p>	<p>Requisitos para provisionar en RTF N° 6985-3-2007 y 12364-1-2009; corte de servicios prestados RTF N° 05349-3-2005 y 17044-8-2010, sobre recibos de pago y control específico de cada deudor RTF N°11450-5-2011</p>

<p>20274-9-2012</p>	<p>TELECOMUNICACIONES</p>	<p>Concepto de deducción de gastos, requisitos para la provisión de deudas incobrables, concepto de provisión para cuentas de cobranza dudosa, gestiones de cobro (sistema llamado, call center, recibos, corte del servicio, envío a centrales de riesgo, notificaciones de baja)</p>	<p>Se concluye que no se acredita el riesgo de incobrabilidad de las deudas, mediante la existencia de dificultades financieras la morosidad del deudor, ni el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, carece de relevancia analizar los demás requisitos previsto por la LIR. Y solo contempla como provisiones aquellas en las que hubieran transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación.</p>	<p>Nulo el reparo por provisión de cobranza dudosa respecto de los meses de febrero a junio, agosto y octubre a diciembre de 2000</p>	<p>S/ 36 257 383.00 en el 2000, S/ 29 760 576.00 corresponden a deudas con más de 12 meses de vencidas</p>	<p>Gestión acreditada a través de cargos o constancias de avisos de baja u otras específicas a clientes RTF N°11450-5-2011, no invalida la prueba si el cargo es firmado por persona distinta RTF N°974-5-2012, discriminación en libro de inventarios balances RTF N°2788-4-2003, 4321-5-2005, 1829-1-2003, 3721-2-2004 y 1973-8-2012, acreditación de fehaciencia y preexistencia en RTF N°1317-1-2005, 4721-4-2007, 1657-4-2007, 2013-3-2009 y 07447-3-2008; provisión por deudas incobrables son admitidas por ley RTF N° 6985-3-2007 y 12364-1-2009. Respecto de call center RTF N° 2976-2-2004, 7447-3-2008 y 17044-8-2010, corte total y parcial RTF N°17044-8-2010 y 11450-5-2011,</p>
----------------------------	---------------------------	--	---	---	--	--

						constancias de terceros RTF N°2976-2-2004 y 07447-3-2008 y 17044-8-2010
17989-8-2012	ELECTRICIDAD	Requisitos para la provisión (artículo 21° inc. f)), concepto de provisión de cuentas incobrables, origen de los créditos	Los recibos tienen una finalidad informativa, pues se hace referencia expresa a una exigencia de pago de la deuda anterior, con lo cual se evidencia que no obedece a un requerimiento de pago específico. no se puede considerar que a través de dicho mecanismo se hubiera realizado gestión de cobranza alguna, de modo que tales recibos no constituyen pruebas de gestiones de cobranza específicas a fin de sustentar la deducción de las provisiones de cuentas de cobranza dudosa observadas por la Administración. Y que, la opinión del OSINERG, recogida en el Memorando N° GL-329-2005 (fojas 12127 y 12128), remitida mediante el Oficio N° 322-2005-OSINERG-GL (foja 12129), con la que la recurrente pretende acreditar que su provisión	Se confirma la apelada respecto al reparo de provisión de cobranza dudosa correspondientes a deudas con una antigüedad menor o igual a 12 meses, ya que no se ha acreditado el riesgo de cobranza de las deudas al momento de la provisión, al no haberse demostrado la existencia de dificultades financieras de sus clientes mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, ni la morosidad de sus clientes mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda.	S/ 4 091 126.00 del 2002 y S/ 4 493 923.00	Corte de servicio no es gestión de cobro RTF N°1829-1-2003, legalización extemporánea RTF N°1317-5-2005, Provisión es una estimación contable RTF N° 1627-1-2012, discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004 y 704-1-2004, 3721-2-2004, 9308-3-2004, 1317-1-2005

			de cuentas de cobranza dudosa cumple con lo dispuesto en las normas tributarias, no resulta vinculante en materia tributaria.			
17929-3-2013	NO ES SERVICIO PUBLICO.	Requisitos para la provisión (artículo 21° inc. f)), concepto de provisión de cuentas incobrables, origen de los créditos	Señala el Tribunal Fiscal que para que proceda la deducción por una provisión se debe acreditar fehacientemente las dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, o se haya demostrado su morosidad mediante documentos evidencien las gestiones de cobro luego de vencida la deuda, respecto a ello la empresa recurrente presento cartas notariales que permitieron acreditar la morosidad del deudor respecto de algunas provisiones.	Se revoca la apelada en cuanto a los reparos por: i) provisión de cobranza dudosa del 2002 al figurar en el libro de inventarios y balances y se identifica el documento en que se encuentra, y parcialmente por el 2004 respecto al cliente BON PAC S.A.C., al evidenciarse las gestiones de cobro	S/ 287 930.00 en el 2002, S/ 52 742.00 en el 2003 y S/ 1 538 074.00 en el 2004	Origen de créditos RTF N°2116-5-2006, acreditar dificultades financieras RTF N°9882-1-2001, discriminación RTF N°1317-1-2005
09440-3-2014	NO ES SERVICIO PUBLICO	Requisitos para la provisión (artículo 21°), concepto de provisión de cuentas incobrables, requisitos de la discriminación, origen de los créditos,	La recurrente presento el documento denominado "Informe de Facturas Incobrables", que el Tribunal Fiscal consideró insuficiente para acreditar las gestiones de cobro, sobre los certificados de incobrabilidad presentados, de igual forma se consideró que no evidencia gestión de cobro, finalmente sobre el fax emitido, de este no se aprecia la obligación, ni el acto de cobranza realizado, por lo que no es gestión de cobranza	Confirma el reparo referente a la provisión por cuentas de cobranza dudosa (cuenta 68400000) porque no cumplían con lo establecido por el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso f) del artículo 21° de su reglamento, al no haberse exhibido documentación que acredite las gestiones de cobro, el inicio de los procedimientos legales de cobranza, y que las deudas tengan una	S/ 81 243.49 no demostró acciones de cobranza de las facturas provisionadas, y S/ 69 903.04 no se cumplió con discriminar	

				antigüedad mayor a doce meses.		
07791-8-2014	NO ES SERVICIO PUBLICO. deudor municipio	origen de deudas, discriminación de la provisión	Indica el TF que son las deudas que originan la provisión de cuentas de cobranza dudosa las que deben estar vinculadas con la generación de rentas o mantenimiento de la fuente (principio de causalidad), lo que no se aprecia cuestión la administración, sino que se limita a señalar las provisiones en sí mismas no cumplan el mencionado principio, lo que no resulta correcto. Además, indica que no se ha acreditado con la identificación de la provisión, siendo que las pruebas presentadas por la recurrente no incluían el detalle de la citada provisión al personal. Revoca la apelada en el extremo que la administración deberá verificar si las deudas en el registro adjunto de provisiones tienen una antigüedad mayor a doce meses.	Se revoca la apelada en el extremo de los reparos por provisión de cuentas por cobrar al personal.	S/ 204 935.07.	4 Requisitos para provisionar en RTF N° 6682-5-2009, discriminación de la provisión RTF N° 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 2013-3-2008, 9074-1-2009, 1448-3-2010, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006, 1317-1-2005, 1657-4-2007
08199-4-2017	NO ES SERVICIO PUBLICO. COLEGIO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar incobrables (21°), Concepto de provisión, acreditación fehaciente de incobrabilidad	El análisis periódico de los créditos concedidos supone un control específico de cada deudor, que anticipe un riesgo respecto a que se concrete el cobro de la deuda, sin embargo en el caso, el listado de aquellos alumnos que incumplen no acreditaría la situación financiera de estos; indica además que, la recurrente no ha acreditado el protesto de documentos o el inicio de procesos judiciales o que hayan transcurrido más	Se revoca la resolución apelada en el extremo referido al reparo por provisión de cobranza dudosa al no encontrarse acreditado que la recurrente hubiese efectuado gestiones de cobranzas.	S/ 163 082.00	1 Requisitos para provisionar RTF N°6985-3-2007, 12364-1-2009, concepto de provisión RTF N°9440-3-2014, y para su proceder acreditar fehacientemente dificultades RTF N°9882-1-2001, discriminación de provisiones

			de doce meses, de igual forma indica respecto de los correos electrónicos que estos no se pueden equiparar a un aviso de baja o corte del servicio; asimismo rechaza el reparto de boletas EPE porque considera que no es un requerimiento de pago.			RTF N° 1317-1-2005, aviso de baja o corte del servicio RTF N°11450-5-2001
00195-4-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar incobrables (21°), Concepto de provisión, acreditación fehaciente de incobrabilidad	La recurrente copias de boletas de venta y facturas que no acreditan las dificultades financieras del deudor.	Se confirma la apelada en cuanto a los reparos al gasto por no exhibir los comprobantes de pago respectivos y provisión de cobranza dudosa, dado que la recurrente no acreditó la existencia de la deuda de cobranza dudosa ni que se encuentre pendiente de pago al 31 de diciembre de 2002, así como las multas vinculadas.	S/ 285 910.18	
03104-4-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Principio de causalidad, requisitos para provisionar incobrables	El TF señala que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que desarrolla, debiendo considerarse criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como el "modus operandi" de la empresa. En cuanto a la provisión de cobranza dudosa, indica que no se ha acreditado fehacientemente las dificultades financieras.	Confirman la apelada, respecto de la Provisión de cobranza dudosa no sustentado fehacientemente, debido a que el recurrente no ha acreditado fehacientemente las dificultades financieras que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad	S/ 110 112.00	
04001-3-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar incobrables (21°), Concepto de provisión, acreditación fehaciente de	La recurrente presentó comprobantes de pago, sin embargo ello no sustentaba las dificultades financieras de los deudores, asimismo, no han transcurrido más de doce meses para su provisión.	Se confirma la apelada respecto del reparo por gasto por corretaje mediante recibo por honorarios, ya que la recurrente no ha demostrado que hubiese sido necesario para la generación de rentas gravadas, por cuanto no sustentó	S/ 6 311.00	Acreditación fehaciente RTF N°9882-1-2001

		incobrabilidad		documentariamente la prestación del servicio, como la correspondencia o informes por las gestiones realizadas, la forma de contratación, la determinación del importe pagado.		
19076-10-2010	AGUA Y SANEAMIENTO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar incobrables (21°), Concepto de provisión, discriminación de las provisiones	Se aprecia de la documentación presentada por la recurrente que habían deudas menores a doce meses y no se acreditó la incobrabilidad de la deuda, sin embargo tampoco se aprecia que se haya solicitado la sustentación de estos conceptos por lo que revoca la apelada a efectos de que la administración le requiera la sustentación de las gestiones de cobro.	Se revoca la resolución apelada, entre otros, en el extremo referido a los reparos por activos fijos que no tiene carácter de reembolsable, depreciación de activos fijos, merma de agua no sustentada con informe técnico, provisión de cobranza dudosa no detallada en libro de inventario y balance	S/ 19 923.75	Discriminación de provisiones RTF N° 4321-5-2005, 1317-1-2005, 7447-3-2008
04676-10-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar incobrables (21°), Concepto de provisión, discriminación de las provisiones, Origen de créditos	La recurrente indica que el auditor no ha considerado la factura N°001-2382 y que la cancelación de la misma se encuentra acreditada, asimismo no se ha incluido la deuda a que se refiere la mencionada factura porque fue provisionada cuando ya habían transcurrido más de 12 meses.	Se confirma la apelada en el extremo referido al reparo por deducciones de provisiones de cobranza dudosa no sustentada, estando a que uno de los requisitos para la efectuar dicha deducción, conforme al inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y al criterio contenido en diversas resoluciones de este Tribunal, es que se acredite la condición de incobrable de la deuda, y a que en el caso de autos, el recurrente no ha cumplido con ello.	S/ 290 259.44	Requisitos para provisionar RTF N°6682-5-2009, acreditación fehaciente 9882-1-2001, Origen de las deudas RTF N°2116-5-2006

<p>08241-9- 2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Deudas con antigüedad mayor a 12 meses</p>	<p>En el presente, la recurrente solicita el análisis de las provisiones puesto que, se omitió realizar el examen, sin embargo el Tribunal Fiscal señalado no existe punto omitido que requiera ser ampliado o aclarado, ni error material que deba ser corregido, apreciándose que lo que se desea es efectuar una nueva evaluación a efecto de modificar lo señalado.</p>	<p>Se declara infundada la solicitud de ampliación, aclaración y/o corrección de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012, en el extremo referido a que no se declaró la nulidad de la apelada en cuanto al reparo por provisión de cuentas de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley, toda vez que de autos se verifica que no existe punto omitido y/o aspecto dudoso que requiera ser ampliado y/o aclarado ni error material o numérico que deba ser corregido. Se declara improcedente en el extremo que solicita que la Administración revise la documentación vinculada con las cuentas que no formaron parte de la muestra seleccionada por los auditores, cuya cobranza fue gestionada mediante la notificación de cartas de gestores prejudiciales y de Equifax, y respecto del extremo en que solicita que se disponga que la Administración revise la documentación vinculada con las cuentas que no formaron parte de la muestra seleccionada y</p>	<p>S/ 108 672 619.00</p>	
--------------------------	---------------------------------------	---	---	---	----------------------------------	--

				<p>evaluada por los auditores, en atención a que lo que pretende el solicitante es que se efectúe una nueva evaluación de lo resuelto por este Tribunal.</p>		
<p>04239-10-2016</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Requisitos para provisionar incobrables (21°), concepto de provisión de cuentas de cobranza dudosa, origen de créditos, la Ley de Impuesto a la Renta no establece un procedimiento especial</p>	<p>El TF hace mención al artículo 1333° del Código Civil, aplicable supletoriamente de conformidad con la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que incurre en mora el obligado desde que el acreedor le exija el cumplimiento de su obligación, no siendo necesaria la intimación para que la mora exista cuando la ley o el pacto lo declaren expresamente. asimismo, Osterling Parodi y Castillo Freyre define la interpelación como "el acto por el cual el acreedor reclama por primera vez al deudor el pago insoluto de la obligación o el primer requerimiento que efectúa el deudor a su acreedor, para que realice los actos de colaboración necesarios o para que acepte el pago, siempre y cuando, en ambos casos, la prestación siga siendo posible y útil". las provisiones de cobranza dudosa respecto de las cuales la Administración no detalla las</p>	<p>Se declara nula y se revoca la apelada.</p>	<p>S/ 13 947 758.37 y S/ 8 089 090.00</p>	

		<p>observaciones en el Anexo de la resolución de determinación y que fueron mantenidos por la Administración en la etapa de reclamación de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del C.T., al no contener el valor los fundamentos de hecho que le sirven de base por lo que procede declarar nula la apelada en este extremo. Provisión de cobranza dudosa que incumple los requisitos establecidos por las normas tributarias: Con relación a las observaciones contenidas en la resolución de determinación, se aprecia que el cuestionamiento de la Administración se circunscribe a que la recurrente no habría acreditado la condición de incobrable de las deudas según lo establecido en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta. "Carta Tipo N° 01": la recurrente solicitó a sus clientes regularizar la deuda detallada, de modo que dichas comunicaciones demuestran las gestiones de cobranza realizadas, encontrándose acreditado el carácter de incobrable de las deudas en cuestión. "Carta Tipo N° 03": se aprecia que la recurrente requirió el pago de acreencias a sus clientes en plazo perentorio de 48 horas, comunicando además que había procedido a "informar sus deudas a infocorp", de lo cual se advierte que dichas comunicaciones constituyeron actos mediante los cuales ésta</p>		
--	--	--	--	--

			<p>exigió el pago de las obligaciones insolutas a sus clientes, encontrándose acreditado el carácter de incobrable de la deuda provisionada. Se confirma la apelada. "Carta Tipo N° 2", de su contenido se observa que la recurrente ofreció "con carácter excepcional planes de refinanciamiento" apreciándose por consiguiente que la recurrente brindó facilidades de pago respecto de los importes insolutos, en este sentido, tales acreencias habrían sido objeto de renovación y por lo mismo no correspondía reconocerles el carácter de incobrable.</p>			
07447-3-2008	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, concepto de provisión, discriminación de las provisiones	<p>La administración no discute la antigüedad de la deuda contenida en las facturas emitidas a la Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., afirma que la aceptación de una letra de cambio ha implicado la prórroga del vencimiento inicial de la obligación hasta una nueva fecha en la que se exige el cumplimiento de la prestación a cargo del deudor, bajo este orden de ideas concluye que si bien se encontraba vencido al cierre del 2011, no se ha demostrado que existan dificultades financieras del deudor, ni su</p>	<p>Revocar en lo relacionado a la falta de discriminación de la provisión para cuentas de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, a su incorrecto tratamiento contable y el realizado por la provisión vinculada a la deuda de Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A.</p>	S/ 2 550 440.71	<p>Discriminación de provisiones RTF N° 4321-5-2005, 1317-1-2005</p>

			<p>morosidad, ni que hayan transcurrido más de 12 meses de vencida. sin embargo, respecto de las facturas emitidas a Casa Grande si se aprecia el transcurso de más de doce meses.</p>			
07193-2-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Discriminación de la cobranza dudosa	<p>Carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que no existe norma legal que obligue a los contribuyentes a desagregar e identificar los documentos que devienen en incobrables en el mencionado libro, además no cumplió con los requisitos para deducción de la provisión, por lo que mantiene el reparo.</p>	<p>Se mantienen los reparos a la participación de utilidades, provisión de cobranza dudosa, gastos cuya causalidad no ha sido sustentada y mermas no acreditadas conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.</p>	S/ 282 665.00	Discriminación de provisiones RTF N° 9308-3-2004, 1317-1-2005
02991-4-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, concepto de provisión, discriminación de las provisiones	<p>El reparo se fundamenta en la falta de acreditación por parte de la recurrente en que los contratos de cesión de derechos se encontraban referidos a las deudas que eran materia de provisión y no a la fehaciencia de estos por lo que la recurrente en este extremo carece de pertinencia.</p>	<p>Confirma la apelada en el extremo de la Provisión de cobranza dudosa de la cartera de DIMESI S.A. no sustentada</p>	S/ 1 808 934.00	
06911-3-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Requisitos para provisionar,	<p>La administración no ha demostrado que el importe de la provisión exceda a la deuda contenida en las letras de cambio provisionadas como incobrables, o que parte de ellas no tenga la condición de incobrable conforme con el numeral del inciso f del artículo 21°, a efecto de afirmar que no se considera equitativa, el reparo efectuado no se encuentra debidamente sustentado, por lo que revocan</p>	<p>Revocar la apelada en cuanto a provisión de cobranza dudosa de deudas que no tienen más de 12 meses, dado que la recurrente acreditó que la provisión se debió a las dificultades financieras del deudor</p>	S/ 7 347.16 por facturas sin cobrar, S/ 10 234.87 por deudas con doce meses de antigüedad	Al no presentarse las letras de cambio por cuyas deudas se efectuó la cobranza dudosa, no se acredita la existencia de las citadas deudas RTF N° 195-4-2010, La provisión es admitida por ley RTF N° 1448-3-2010

<p>18845-10-2011</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Principio de causalidad, devengado, deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones, concepto de provisión</p>	<p>Respecto del reparo por provisión por cobranza dudosa, indican que, si bien las provisiones de cobranza dudosa suelen estar vinculadas a transacciones con clientes por ventas o prestaciones de servicios, también es que en el caso de autos el Banco mantiene una deuda con la recurrente, la que se encuentra en riesgo de incobrabilidad - lo que no ha sido desvirtuado por la Administración-, y que la ley del impuesto a la renta establece que es posible deducir provisiones por deudas incobrables sin establecer limitación por algún concepto que permita excluir de este tratamiento a las deudas por depósitos Bancarios, por lo que debe concluirse que las provisiones por cobranza dudosa de autos son deducibles. En ese sentido, teniendo en cuenta que las observaciones efectuadas por la Administración no sustentan los motivos del reparo a la provisión de cobranza dudosa efectuada por la recurrente, corresponde levantarlo y declarar fundada dicho extremo de su apelación. De acuerdo con el principio de lo devengado, para efecto del reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o su equivalente, por lo que con el solo reconocimiento de la operación correspondía que la recurrente considerara el ingreso</p>	<p>Fundada la apelación respecto de las provisiones de cuentas de cobranza dudosa</p>	<p>S/ 15 010 736.00</p>	<p>La provisión supone una disminución del valor contable de las partidas del activo que representan créditos a favor de la empresa, y están compuestas por aquellas acreencias que en un orden normal, y según una apreciación razonable, permiten una discreta duda u ofrecen lejanas perspectivas de realización, concepto de provisión RTF N° 7447-3-2008</p>
-----------------------------	---------------------------------------	---	--	---	-------------------------	---

			<p>como parte de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio, en ese sentido procede mantener el reparo efectuado y declarar infundada la apelación presentada en dicho extremo. Voto , se concluye que la emisión de la nota de crédito constituía una condición indispensable para anular el valor de la operación contenida en la Factura N° 002-17582, sin embargo, según se advierte de autos, la recurrente no cumplió con ello, por lo que soy de la opinión que el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley, correspondiendo en ese sentido declarar infundada la apelación en este extremo.</p>			
17880-10-2011	NO ES SERVICIO PUBLICO	Requisitos para provisionar, discriminación de provisiones, origen de las deudas,	No se cumplió con probar la condición de incobrable de la deuda, por lo que no corresponde admitir el gasto por provisión, puesto que de las cartas presentadas no se aprecia la recepción de las mismas, no se ha discriminado los conceptos de provisión	Confirma en lo referente a provisiones de cobranza dudosa	S/ 985 419.32	Condición de incobrable RTF N° 6682-5-2009, origen de las deudas RTF N° 2116-5-2006, discriminación RTF N° 4321-5-2005, 1317-1-2005
01627-1-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, concepto de provisiones, Requisitos para provisionar, discriminación de provisiones, origen de las deudas,	La provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable, que afecta los resultados de la empresa, por lo que su registro incide en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y, de acuerdo con las normas glosadas, para que las mismas sean susceptibles de ser deducidas para propósitos tributarios, es necesario identificar a la cuenta por cobrar que corresponda, y demostrar la existencia del riesgo de	Confirma la apelada en cuanto a provisiones de deudas de cobranza dudosa al verificarse que la recurrente, a efectos de sustentar la discriminación de lo registrado en su Libro de Inventarios y Balances, presentó el análisis del asiento 22 del Diario - Diario de Ajustes, sin embargo, dicho documento no se encuentra	S/ 88 291.12 y S/ 10 076.30	Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006 y 1317-1-2005

			incobrabilidad o morosidad del deudor. En autos se aprecia que la recurrente no presentó comprobantes de pago, ni documentación adicional alguna para acreditar el origen de las cuentas por cobrar provisionadas como títulos valores, cartas o acuerdos, la antigüedad de doce meses, por lo que no es amparable el pedido	legalizado, por lo que no puede considerarse que dicho detalle forma parte o constituya un anexo del Libro Diario o del de Inventarios y Balances y no da fe de que los comprobantes registrados correspondan a deudas que hayan merecido provisionarse como de cobranza dudosa		
06847-4-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Devengado, concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación,	Los gastos son deducibles en el ejercicio en que se hayan realizado, surja la obligación de pagarlos y se determine su monto, corresponde deducir las provisiones de cobranza dudosa devengadas en cada ejercicio gravable, por lo que al existir deudas cuyos vencimientos se produjeron en ejercicios anteriores, corresponde que se provisionen en estos. es atendible lo que la administración señala sobre la discriminación de las provisiones, en tanto es incompleta.	Se revocan las apeladas y se dejan sin efecto las resoluciones de determinación y de multa vinculadas, en el extremo referido a las provisiones por cobranza dudosa por dos de las cuentas de provisión. Se indica que si bien en el Libro de Inventarios y Balances se consignó en forma global el importe de la provisión, en el Registro Auxiliar de provisión de cobranza dudosa se ha consignado el detalle de las acreencias que conforman las cuentas (identificación del cliente, monto, número de documentos que tienen la condición de cobranza dudosa, fecha de emisión de los documentos), lo que permite a la Administración verificar la condición de incobrabilidad.	S/ 7 435 604.00	Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006 y 1317-1-2005

07844-3-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Principio de causalidad, dificultades financieras del deudor,	La administración no ha precisado de qué manera las deudas originadas en préstamos no están relacionadas con la generación de rentas gravadas. El plan de reestructuración no desvirtúa la existencia de un riesgo de incobrabilidad, la exigencia de compensación no constituye un requisito ni limitación alguna regulada por las normas del Impuesto a la Renta para efecto de la procedencia de la citada provisión.	Se revoca el reparo relacionado con la provisión de cobranza dudosa, por lo siguiente: i) El que la legalización del Libro de Inventarios y Balances se efectuara con posterioridad al ejercicio 2001, por sí solo, no afecta la validez de la información que dicho libro contiene, más aún cuando la recurrente presentó documentación adicional que permitía verificar los hechos registrados en tal libro, ii) Está demostrada la morosidad del deudor respecto de las obligaciones pendientes de pago con una antigüedad mayor a 12 meses, iii) En cuanto a las obligaciones que no tenían una antigüedad mayor a 12 meses se acreditó el riesgo de incobrabilidad con la declaración de insolvencia del deudor, pues implica la existencia de un elemento objetivo que revela justamente que la empresa atraviesa dificultades financieras que permiten suponer un posible riesgo de incobrabilidad de sus deudas, toda vez que ha incurrido en circunstancias que alteran su normal funcionamiento, siendo ajeno a esta comprobación, la	S/ 72 376.34	Dificultades financieras del deudor RTF N° 6911-3-2010
--------------	------------------------------	---	--	---	-----------------	--

				<p>decisión de la Junta de Acreedores de optar por la disolución y liquidación de la empresa o por la continuación de las actividades del insolvente al presumir la existencia de posibilidades reales para su recuperación económica y financiera, y iv) No se sustentó por qué las operaciones observadas no cumplían el principio de causalidad.</p>		
17861-1-2012	ELECTRICIDAD	Discriminación de la cuentas de cobranza dudosa, concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, Concepto de provisión	En el presente, no se ha evidenciado las exigencias, sumado a que no fueron debidamente legalizados, y no se presentó documentación que permitiera corroborar y certificar la información; asimismo no ha presentado recibos por consumo de energía eléctrica, a partir del cual se pueden verificar el origen de las deudas.	Se confirma la apelada en el extremo del reparo por provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley de los ejercicios 2000 y 2001, puesto que la recurrente no presentó los anexos (listados) en los que alegaba discriminar las cuentas provisionadas, debidamente legalizados en la instancia de fiscalización y tampoco presentó documentación comercial en dicha instancia que permita corroborar la fehaciencia y pre-existencia de lo anotado en los referidos anexos.	S/ 498 494.00 en el 2000 y S/ 692 544.00 en el 2001	5 Requisitos para provisionar RTF N° 4931-9-2012, 6985-3-2007, 12364-1-2009, La provisión es una estimación contable RTF N° 8272-4-2012, discriminación de provisiones RTF N° 2788-4-2003, 1001-4-2001, 2013-3-2009, 11450-5-2011, 8278-4-2012, 1317-1-2005,6847-4-2012, 8278-4-2012

<p>16484-3-2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Requisitos para provisionar, discriminación de provisiones,</p>	<p>La recurrente indica que , las operaciones de préstamo se encuentran debidamente bancarizadas y que a través de los contratos y documentos ha acreditado la identificación del deudor y el importe de la deuda, así como ha ocurrido la morosidad en el pago por un plazo mayor a doce meses, cabe señalar que no haberse cumplido con uno de los requisitos exigidos por el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual se encuentra referido a la provisión en forma discriminada de la deuda por cobranza dudosa , no era posible la deducción por dicho concepto, por lo que carece de relevancia para el presente caso.</p>	<p>En cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa se indica que del Libro de Inventarios y Balances se observa que la recurrente no ha realizado la anotación de la provisión por cobranza dudosa en forma discriminada, señalando únicamente el importe total sin consignar la identificación de los deudores o los documentos respecto a las deudas que estime incobrables.</p>	<p>S/ 546 448.60</p>	<p>Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005</p>
<p>13339-3-2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Provisión equitativa, requisitos para provisionar,</p>	<p>La recurrente presenta factura por la venta de equipos de cómputo, atestado policial de estafa, y el TF mantiene reparo, porque no es provisión sino una pérdida extraordinaria.</p>	<p>Confirma apelación en cuanto a provisión de cuentas de cobranza dudosa</p>	<p>S/ 29 434.86</p>	<p>Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005</p>
<p>06762-3-2013</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, fehaciencia de la documentación, principio de causalidad</p>	<p>En autos obran unos cuadros elaborados por la recurrente en los que se consignan nombres de personas, números de documento de identidad, cuota, capital, cargos y pagos, ello no subsana la omisión al cumplimiento de los requisitos y condiciones contenidas en las normas que, para efecto tributarios han establecido, a fin de deducir el gasto.</p>	<p>Confirma la apelada en lo que respecta al reparo por provisión de cobranza dudosa sin sustento documentario por no cumplió con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta</p>	<p>S/ 1 029 319.00</p>	<p>Requisitos de provisión RTF N°7844-3-2012 y 12364-1-2009</p>

10709-3-2013	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones,	La legalización con posterioridad al cierre del ejercicio no afecta la validez de la información del libro	Se revoca la apelada en cuanto a provisión de cobranza dudosa, se indicó que la legalización del Registro Auxiliar del Libro de Inventarios y Balances con posterioridad al cierre del 2001, no afecta la validez de la información que dicho libro contiene más aún cuando la recurrente presentó documentación que permitía verificar los registros en él.	S/ 8 100 325.00	Discriminación de provisiones RTF N°7447-3-2008, 7844-3-2012
10711-3-2013	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	De la revisión de los elementos probatorios, no es posible establecer que se ha cumplido con los requisitos establecidos en la normatividad del impuesto a la renta para el reconocimiento tributario de una provisión de cobranza dudosa, tales como anotación en forma discriminada, con identificación de deudores; así como tampoco se ha demostrado la existencia de dificultades financieras del deudor o la morosidad.	Confirma respecto de la provisión de cobranza dudosa porque no se anotó en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances ni se acreditó las dificultades financieras del deudor y otros reparos a la renta neta respecto de los que no se ha expuesto argumento alguno, debiendo re liquidarse las multas en función a los reparos que se han revocado y confirmado en esta instancia.	S/ 439 429.40 y S/ 522 252.65	requisitos para provisionar RTF N°195-4-2010, Discriminación de provisiones 1317-1-2005
18951-4-2013	ELECTRICIDAD	Discriminación de la cuentas de cobranza dudosa	Principio de causalidad, discriminación de provisiones,	La recurrente no acredita que la provisión de cobranza dudosa considerada para el ejercicio 2003 figurase en el libro de Inventario y Balances o en otro de forma discriminada	S/ 161 153.00 en el 2002, S/ 222 475.68	Principio de Causalidad RTF N° 611-1-2001, 8534-5-2001, Discriminación de provisiones RTF N°4721-4-2007, 04323-5-2005, 1317-1-2005, 9308-3-2004

06314-3-2014	NO ES SERVICIO PUBLICO	Acreditar las dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad	Con relación a lo indicado por la recurrente, respecto a que el principio de causalidad no es aplicable a la operación de entrega de dinero en calidad de un préstamo que realiza una empresa a otra, dado que el dinero que se entrega viene a ser un activo que se desprende de una cuenta denominada Caja Banco para convertirse en otra cuenta denominada cuentas por cobrar, que es un archivo de la empresa que se entrega a un tercero y que aun a pesar de ello, la referida provisión ha cumplido con el principio de causalidad; cabe mencionar que al no haberse cumplido con lo dispuesto por el inciso f) de artículo 21° del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, dicha provisión de cobranza no resultaba deducible, siendo irrelevante analizar los argumentos referidos a la procedencia o no del principio de causalidad o su cumplimiento. se concluye que la documentación que obra en autos no acredita que hubiera operado el vencimiento de los contratos de mutuo suscritos con BECOM S.A. y que en consecuencia existan dificultades financieras	En cuanto a los reparos a la provisión registrada en la sub cuenta 684 "Reserva para malas deudas diversas", al considerar que ésta no resultaba deducible, se indica que la documentación que obra en autos no acredita que hubiera operado el vencimiento de los contratos de mutuo suscritos con BECOM S.A., y que, en consecuencia, existan dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad como lo exige el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.	S/ 7 895 316.82	Acreditación fehaciente RTF N°9882-1-2001
06662-8-2014	NO ES SERVICIO PUBLICO	Principio de causalidad, concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar	Se desprende de autos que, el motivo determinante del reparo por provisión de cobranza dudosa es la falta de acreditación por parte de la recurrente de la condición de incobrable de la deuda provisionada, ya sea por demostrar la existencia de dificultades	En cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa se señala que debe mantenerse por cuanto del análisis de los medios probatorios proporcionados por la recurrente, no se ha demostrado la	S/ 9 451.00	Causalidad RTF N° 2439-4-96

			<p>financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad o la morosidad del deudor. de las cartas enviadas en las que se comunica la existencia de deuda vencida pendiente de cancelación, el TF considera que no se puede establecer si fueron recibidas, de igual forma de los memorandos e informes de incobrabilidad, sin embargo no las considera pertinentes puesto que los clientes afirmaron que no pagaran porque los productos se malograron y no se les ha cambiado.</p>	<p>realización de gestiones de cobranza que acreditaran la morosidad del deudor ni que existieran dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad.</p>		
<p>05546-10-2014</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Discriminación de provisiones</p>	<p>Se debe cumplir obligatoriamente con el requisito previsto en el numeral 2 inciso f) del artículo 21, siendo preciso manifestar, además, que la verificación del incumplimiento del mencionado requisito, no se ve enervada por el hecho que la recurrente haya presentado durante la fiscalización diversos comprobantes de pago, letras de cambio y otros documentos con la finalidad de sustentar la provisión efectuada</p>	<p>Se indica que el requisito de discriminación de la provisión de cobranza dudosa objetada no fue cumplido por la recurrente y, por ende, dicha provisión no era deducible para efectos del Impuesto a la Renta, asimismo, estando a que la resolución de multa se sustenta en el reparo antes analizado, el que ha sido confirmado por esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a la anotada resolución de multa y confirmar la apelada también en este extremo.</p>	<p>S/ 150 029.00</p>	<p>Discriminación de provisiones 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4323-5-2005-4721-4-2007-9308-3-2004, 704--1-2004</p>

<p>6029-3-2014</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Requisitos para provisionar</p>	<p>Se verifico que la provisión no es equitativa al no guardar relación con el importe pendiente de pago por parte de los clientes, puesto que registro una provisión superior al monto por cobrar, el TF señala que el incumplimiento de este requisito no se subsana aun cuando respecto de otras operaciones, la recurrente hubiera registrado una provisión de cobranza dudosa menor a la que correspondía, puesto que la finalidad de exigir al contribuyente que efectúe la provisión en forma discriminada en el libro y que esta sea equitativa con el saldo pendiente de cobro, es justamente que refleje fielmente la proporción de las acreencia que adquieren el carácter de "cobranza dudosa" por lo que en caso hubiera incurrido error en la anotación de estos importes, la recurrente debió hacer la corrección en el mismo libro oportunamente. y conforme al primero extremo del reparo no se aprecia que el contribuyente hubiera sustentado el cumplimiento de dicho requisito al no estar acreditada la morosidad del deudor.</p>	<p>Confirma reparo de provisión de cobranza dudosa</p>	<p>S/ 450 de 109.00</p>	
---------------------------	---------------------------------------	------------------------------------	---	--	---------------------------------	--

<p>10237-8-2015</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Fehaciencia de la acreditación de incobrabilidad</p>	<p>La recurrente no cumplió con acreditar e requisito de la condición de incobrable de la deuda provisionada previsto por el inciso i) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta y en inciso f) del artículo 27° del reglamento, no se acreditó documentariamente la condición de incobrable de las deudas provisionadas</p>	<p>Se confirma la apelada respecto de los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por concepto de provisión de cobranza dudosa sin sustento documental y gastos no sustentados con comprobantes de pago, toda vez que se encuentran arreglados a ley. Se señala respecto del reparo por concepto de provisión de cobranza dudosa que la recurrente no cumplió con acreditar el requisito de la condición de incobrable de la deuda provisionada previsto por el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de dicha ley, pues no presentó durante el procedimiento de fiscalización documentación ni elementos probatorios que permitieran verificar que las deudas objeto de provisión cumplieran con alguna de las citadas condiciones.</p>	<p>S/ 287 109.88</p>	<p>Requisitos para provisionar RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009</p>
----------------------------	---------------------------------------	---	--	--	--------------------------	---

<p>7824-1-2015</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, análisis periódicos de créditos,</p>	<p>Queda acreditada que con la emisión de la sentencia dictada por la Sexta Sala Penal de Apelaciones con fecha 29 de agosto de 1997, que declaro archivada la denuncia penal presentada por la recurrente por delito de libramiento indebido, se configuro el riesgo de incobrabilidad de la deuda materia de provisión, toda vez que al verificarse el incumplimiento del requisito formal previsto en el artículo 170° de la ley de títulos valores, se determinó la pérdida del mérito ejecutivo del que gozan los títulos valores, y con ello la posibilidad de acceder a una protección especial, inmediata y provisional como la que confiere la acción cambiaria.</p>	<p>En relación al reparo por provisión de deudas de cobranza dudosa devengada en ejercicios anteriores, se acreditó que con la emisión de la sentencia que archivó la denuncia penal presentada por la recurrente por delito de libramiento indebido, se configuró el riesgo de incobrabilidad de tales deudas, pues al verificarse el incumplimiento del requisito previsto en el artículo 170° de la Ley de Títulos Valores se determinó la pérdida del mérito ejecutivo de los títulos valores, y con ello la posibilidad de ejercitar la acción cambiaria.</p>	<p>S/ 59 040.00 ejercicios anteriores, es,</p>	
<p>1008-3-2006</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Descripción del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta y 21 del reglamento, Requisitos para provisionar,</p>	<p>En el presente caso se parecía que en el mismo periodo fiscalizado se realizó la provisión y el castigo de las deudas de cobranza dudosa, se tiene que al cierre del ejercicio 2008 no existía saldo a mostrar en la cuenta del balance respectiva que es detallada en el libro, y en ese sentido no se cumple con el requisito previsto en el acápite b) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del reglamento. Mediante sentencia 4293-2012-PA/TC se autoriza a los tribunales administrativos a realizar el control difuso, por lo que al tratarse esta instancia de un Tribunal administrativo, no es</p>	<p>Se señala que la recurrente sólo cuestionó unos de los reparos en que se sustenta la referida resolución de determinación, el cual es, el reparo por provisión y castigo de cuentas incobrables, el cual se confirma por cuanto al cierre del ejercicio 2008 no existía saldo a mostrar en la cuenta del balance respectiva que es detallada en el Libro de Inventarios y Balances, pues no resulta posible que en un mismo ejercicio gravable se realicen la provisión</p>	<p>S/ 814 719.00</p>	<p>Discriminación de provisiones RTF N°1448-3-2010, 6911-3-2010, 21155-10-2011</p>

			<p>posible realizar el control de constitucionalidad alegado.</p>	<p>y el castigo, dado que mediante este último las cuentas de cobranza dudosa desaparecen del balance y por ende no podrían ser mostradas en el balance al cierre de cada ejercicio, impidiéndose el control tributario, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 06911-3-2010 y 021155-10-2011, y se confirma la multa que se sustenta en tal reparo, asimismo se confirma la multa girada por no haberse declarado el establecimiento anexo incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 173° del Código Tributario.</p>		
<p>1055-2-2017</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar,</p>	<p>Los documentos denominado análisis de créditos a clientes y comentarios al análisis de crédito a clientes, se aprecia que se limita a señalar el movimiento de las cuentas por cobrar a sus clientes y diversas fechas de refinanciamiento e inicio de procesos judiciales, no obstante, ello no resulta suficiente para acreditar dificultades financieras que implicaran un riesgo de incobrabilidad ni la morosidad del deudor, pues carecen de fecha cierta y no obra en autos documentación que sustente su realización.</p>	<p>Se confirma la apelada respecto del reparo por provisión de cuentas de cobranza dudosa del ejercicio 2001 al no haberse acreditado fehacientemente el riesgo de incobrabilidad de conformidad con el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su reglamento, en cumplimiento de la Resolución N° 05270-11-2014.</p>	<p>No se consign a el monto por provisión de cuentas de cobranza a dudosa</p>	<p>Fehaciencia de la acreditación RTF N° 9882-1-2001, 6662-8-2014, Requisitos RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009</p>

<p>7661-10-2017</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Discriminación de provisiones, fehaciencia, requisitos para provisionar,</p>	<p>Presento informe de estudio de abogados, si bien se trata de deudas con antigüedad superior a 12 meses, estos no permiten corroborar la fehaciencia y pre existencia de los hechos</p>	<p>Se confirma el reparo en cuanto a Provisión de cobranza dudosa no sustentada: La recurrente a efecto de sustentar el monto reparado presentó un informe de un estudio de abogados, así como su Registro de Ventas de los periodos 2009 y 2010, y si bien se trataría de deudas por las que habrían transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de las obligaciones sin que éstas hayan sido satisfechas, dichos documentos no permiten corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos que se detalla, no siendo posible además determinar que la provisión fuese equitativa para considerar cumplidos los requisitos a que se refiere el inciso f) del artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido se acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, contenida en la resolución de multa impugnada que fue emitida sobre la base de la resolución de determinación analizada, por lo que corresponde</p>	<p>S/ 318 878.00</p>	<p>Discriminación N°1317-1-2005, 17861-1.2012</p>
---------------------	---------------------------------------	---	---	--	--------------------------	---

				emitir similar pronunciamiento.		
19578-1-2011	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, Deducción de provisiones de cuentas de cobranza dudosa, principio de causalidad	La recurrente no ha acreditado la necesidad y relación de la provisión de cobranza dudosa materia de reparo con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora	Mantiene el reparo referente a provisión de cobranza dudosa	S/ 836 899.58	Requisitos para provisionar RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009, Gasto necesario y vinculado a la actividad realizada 3778-3-2010, causalidad RTF N°2607-5-2033, 8318-3-2004, acreditar necesidad de créditos RTF N° 3103-4-2010
1448-3-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, las provisiones son admitidas por ley, discriminación de las provisiones,	Por error involuntario efectuó la provisión en forma general, pero discriminada en el libro mayor, acreditando la legalidad y fehaciencia de la provisión, pero se confirma provisión porque no aportó sustento documental que permita acreditar el registro de deudas provisionadas	Se confirma la apelada en cuanto al reparo por provisión por deudas de cobranza dudosa ya que de lo actuado no se aprecia que la recurrente haya aportado durante la fiscalización ni en el procedimiento contencioso tributario el sustento documental que permitiera acreditar el registro detallado de las deudas	S/ 2 594 774.39	Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006 y 1317-1-2005

				provisionadas como de cobranza dudosa		
1657-4-2007	AGUA Y SANEAMIENTO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	La recurrente es una empresa de derecho público cuyas actividades se rigen por normas especiales, por lo que la emisión de documentos como comprobantes de pago, notas de crédito y notas de débito, tiene que encontrarse en las normas pertinentes y aplicables al ejercicio, no pudiendo interpretarse por analogía las normas y tampoco realizar reparos, se acredita que como empresa de servicio público se encuentra obligada a emitir recibos que tienen un tratamiento diferente a los comprobantes de pago regulados tributariamente. finalmente indica que la Ley 28870 establece un listado de requisitos que debe tener la discriminación.	Se revoca respecto al reparo por Provisión de Cobranza Dudosa toda vez que conforme ha señalado este Tribunal en reiterada jurisprudencia y se ha establecido en la Ley N° 28870 y su Reglamento, la discriminación de las deudas se cumpliría si la recurrente la hubiese consignado en otros libros o registros en forma discriminada o en hojas sueltas anexas legalizadas, lo que deberá ser verificado por la Administración.	S/ 17 592 172.90	Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005, 9308-3-2004, 704-1-2004.
04721-4-2007	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Ordena a la administración verificar si el recurrente cuenta con un registro anexo legalizado al libro de inventarios y balances en el que figure el detalle de la provisión de cobranza dudosa y emita nuevo pronunciamiento	Se revoca la apelada en cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa, por cuanto no resulta posible verificar la forma en que dicha provisión se habría sido incorporados al Libro de Inventarios y Balances, por lo que la Administración debe verificar si la recurrente cuenta con un registro anexo legalizado al Libro de Inventarios y Balances en el que figure el detalle de	S/ 6 031 192.53	Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005, 9308-3-2004, 704-1-2004

				la provisión de cobranza dudosa.		
6985-3-2007	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	La recurrente no ha presentado documentación adicional que sustentara la fehaciencia y pre existencia de los hechos que el anexo detalla, puesto que no se encuentra legalizado	Se confirma la apelada en cuanto al reparo por gastos por provisión de cobranza dudosa debido a que la recurrente no ha detallado los importes que contiene dicha cuenta. Se indica que el listado en hoja suelta presentado por la recurrente fue legalizado con posterioridad a la fecha de notificación del requerimiento, no habiendo presentado la recurrente documentación adicional que sustentara la fehaciencia y pre existencia de los hechos que el anexo detalla, esto es, documentación que acreditara que al cierre del ejercicio 2001, la provisión de cobranza dudosa se encontraba debidamente discriminada. La resolución de multa, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario debe resolverse de acuerdo a lo antes expuesto.	S/ 426 642.86	Discriminación de provisiones RTF N° 1317-1-2005, 9308-3-2004, 704-1-2004

11061-2-2007	NO ES SERVICIO PUBLICO	Requisitos para provisionar, Discriminación de provisiones, concepto de deducción de gastos,	presento denuncia por hurto y sentencia que condena a ex trabajador, pero fue emitida en agosto del 2001 y no puede ser usado para acreditar el hecho delictuoso en el 2000, sino en el 2001 como gasto.	No se puede deducir hasta el siguiente ejercicio	S/ 15 173.80	RTF N° 5509-22002, 16-5-2004
02013-3-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Se cuestiona que la legalización de los documentos se haya producido después del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual. sin embargo, no se ha acreditado fehacientemente las deudas a que se refiere. La recurrente no señala argumento alguno a efecto de desvirtuar los reparos a gastos extraordinarios ni por amortización de marcas	Se confirma en cuanto al reparo por provisión para cuentas de cobranza dudosa y a la comisión de la infracción contenida en la Resolución de Multa N° 012-002-0004874, debiendo procederse conforme a lo expuesto en la presente resolución.	S/ 1 022 091.63	Legalización de documentos RTF N°590-4-2002, 1829-1-2003, Discriminación RTF N°1317-1-2005
09074-1-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	El recurrente presento con su reclamación documentación referida a sus provisiones, pero no es admisible a menos que haya probado que la omisión no se generó por su causa, o acredite la cancelación del monto reclamado, o presente carta fianza, lo que no sucedió	Se confirma la apelada. Se indica que el reparo al gasto del Impuesto a la Renta por la provisión para cuentas de cobranza dudosa que afectaba el ejercicio 2002 se encuentra conforme a ley. Se indica que, si bien la recurrente exhibió el libro de inventarios y balances, en éste no se encontraba discriminada la provisión y si bien en respuesta al requerimiento, presentó un escrito en el que detalla las facturas que comprenden dicha cuenta, esta información no se encuentra consignada en ningún documento legalizado, y tampoco figura en	S/ 101 439.07	Discriminación en hojas sueltas no legalizadas RTF N° 590-4-2002

				forma discriminada en otro libro o registro.		
6682-1-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de gastos, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Los documentos presentados solo reflejan los ajustes a los precios finales de compra, pero no acreditan las gestiones de cobranza o deficiencias económicas de su cliente, más cuando no es posible identificar las facturas a las que estarían referidas.	Se confirma la apelada en el extremo referido a mantener los reparos por: i) provisión por cuentas de cobranza dudosa, para renta, ya que el recurrente no disgregó en sus Libros contables dicha provisión sino lo realizó de forma global, siendo que el listado en hoja simple no constituye un anexo a un libro o registro	S/ 75 861.00	Discriminación de provisiones RTF N°4321-5-2005, 1317-1-2005
12364-1-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Discriminación de provisiones, concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar,	EL Tribunal mediante Resolución 4531-1-2003 resolvió DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL del requerimiento N°990011010350 y de los actos vinculados, entre los cuales se encuentra el resultado del referido requerimiento, mediante el cual se recibió las copias del libro que sirvió de base para la acotación dejada sin efecto como para la que es materia del presente procedimiento por lo que al no tener merito probatorio, no era posible que la administración lo utilizase, a efectos de determinar la deuda tributaria, y por ende para efectuar reparos en la fiscalización, por tanto declara nula la reparación de cobranza dudosa,	Declara NULA la resolución de intendencia y la determinación en el extremo referido al reparo por provisión de cobranza dudosa.	S/ 9 054 705.51	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006

			porque la documentación deriva de actos nulos.			
6518-1-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar	La recurrente se dedica a la importación de azúcar, consiguió clientes en el Perú para distintos Ingenios por lo que emitió boletas de ventas incluyendo el IGV por comisiones a su favor Se acredita que a la fecha de provisión habían transcurrido más de doce meses, asimismo se ha cumplido con el registro de la misma que permitió que la administración verifique y haga el seguimiento, existe proporción entre la deducción de la provisión y el monto de la deuda y fueron consideradas en las bases imponibles de los pagos a cuenta y determinación de impuesto a la renta, pues los ingresos se habían devengado pero no habían sido pagados.	Se revoca la apelada debido a que se encuentra acreditado en autos que a la fecha de la provisión materia de reparo habían transcurrido más de doce meses desde que vencieron las obligaciones materia de cobro sin que éstas hayan sido satisfechas, lo que ha sido verificado por la Administración, configurándose, por tanto, uno de los supuestos contemplados en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, se verifica que la recurrente ha cumplido con el registro de la provisión de forma tal que ha permitido a la Administración su verificación y seguimiento, y existe proporción entre la deducción de la provisión y el monto de la deuda que califica como incobrable, y que la exigencia de la compensación en la que la Administración sustenta el reparo materia de análisis,	S/ 836 644.06	Las provisiones son admitidas por ley RTF N° 6682-5-2009, Discriminación de provisiones RTF N°4321-5-2005, 1317-1-2005

				no constituye requisito ni limitación alguna regulada por las normas del Impuesto a la Renta para efecto de la procedencia de la provisión de cuentas de cobranza dudosa. Estando a lo expuesto, y habiéndose verificado en esta instancia que la deducción de la provisión por cuentas de cobranza dudosa materia de análisis se ajusta a los criterios y normatividad antes glosados, corresponde levantar el reparo formulado por la Administración y revocar la resolución apelada.		
7856-1-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar	La recurrente no sustentó que respecto de la Factura N°001-3468 se haya producido alguno de los supuestos mencionados en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21°, por lo que se mantiene el reparo.	Se declara infundada en lo relativo a los reparos por ventas omitidas, gastos de movilidad, gastos de viaje, duplicidad de registro de gastos, gastos por donaciones, gastos sin comprobante de pago, ajustes a cuentas de gastos sin sustento, amortización de intangibles, provisión de cuentas de cobranza dudosa, resultado por exposición a la inflación e ingresos extraordinarios no declarados.	S/ 3 977.00	
6293-4-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar	Detalle de provisión en libro anexo no legalizado, sin embargo al estar en un libro de la propia contabilidad de la recurrente debidamente	.Se revoca la apelada en los extremos referidos a los reparos por provisión de cobranza dudosa,	S/ 478 202.52	Las provisiones son admitidas por ley RTF N° 6682-5-2009,

			legalizado, procede revocar la apelada en dicho extremo	diferencia entre lo registrado en las cuentas de la clase 7 y lo declarado en las bases imponibles mensuales - respecto de los pagos a cuenta.		Discriminación de provisiones RTF N°4321-5-2005, 1317-1-2005
6323-1-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar	No son deducibles las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley, la recurrente no sustento el riesgo de incobrabilidad, la morosidad y la discriminación	Se declara INFUNDADA en lo demás que contiene, dado que la recurrente no justificó la no inclusión de ingresos en la declaración jurada del impuesto a la renta de 2001, dedujo de su utilidad neta una cantidad por participación de utilidades de sus trabajadores, sin haber pagado dicho concepto, realizo cargos a cuenta de resultados sin el debido sustento por concepto de reclasificación y regularización de cuentas contables, amortización de intangible y provisión de cuentas de cobranza; y por aplicación del REI a cuentas de existencias y terrenos sin tener en cuenta lo señalado por la ley .	S/ 5 492.79	
13133-3-2009	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar	La recurrente proporciono información inconsistente durante el procedimiento de fiscalización puesto que brindo dos reportes , y de cada de las acreencias contabilizadas se tiene que existen diferencias a nivel documentario y notable que no fueron sustentadas.	Se concluye que el importe de la provisión por cuentas de cobranza dudosa no ha sido fehacientemente acreditado, y por tanto corresponde confirmar la procedencia del reparo.	S/ 53 733.93	

7577-3-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	El concepto provisionado corresponde a un servicio gratuito y por tanto incobrable, se debe considerar que tal aseveración carece de asidero, pues la factura que origina la provisión corresponde a un servicio de USD 549.15 no apreciándose comprobante que corresponda a un servicio gratuito, por lo que se debe confirmar el reparo, asimismo se evidencia que las hojas simples de la discriminación no tienen legalización	El reparo por provisión de cobranza dudosa, al no figurar dicha provisión en forma discriminada	S/ 2 229.85	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006
3103-4-2010	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Si bien la recurrente exhibió documentación de la cual se verifican los requisitos formales, no se ha acreditado que los préstamos estén vinculados con la generación de rentas o mantenimiento de la fuente productora, por lo que confirma el reparo	Infundada en cuanto a los reparos del impuesto a la renta cargada al gasto, provisión de cobranza dudosa de préstamos en dinero ya que no se ha establecido que dichos préstamos están vinculados a la generación de renta gravada	S/ 2 003 295.00	
1853-8-2001	NO ES SERVICIO PUBLICO	No precisa conceptos.	El recurrente requería de la precisión del Tribunal, referente a lo resuelto, y que el reparo se mantuvo solo en cuanto a las deudas con antigüedad menor a 12 meses; el TF señala que se pretende que el colegiado se pronuncie nuevamente sobre un asunto ya decidido en sede administrativa respecto de la Resolución 17044-8-2010	Se amplía de oficio la RTF respecto del extremo del reparo por provisión de cobranza dudosa no sustenta referido a deudas con una antigüedad mayor a 12 meses. VOTO SINGULAR Y DISCREPANTE EN PARTE: En el sentido que el extremo del reparo por provisiones de cobranza dudosa referido a deudas con una antigüedad mayor a 12 meses	No se consignó el monto por provisión de cuentas de cobranza dudosa	

<p>1973-8-2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Fehaciencia de la acreditación de las deudas, concepto de deducción de provisiones</p>	<p>Revoco el reparo, a efecto de que la administración realice las verificaciones correspondientes a identificar deudas que si bien en el 2000 no cumplían con los requisitos, si califican como incobrables al haberse establecido la morosidad de los deudores,</p>	<p>Se confirma al reparo a la "Provisión de Cobranza Dudosa", dado que la Administración debe identificar las deudas que para el 2000 no cumplían con tener más de 12 meses de antigüedad, pero que al cierre de 2001 si cumplían tal requisito y por ende calificaban como incobrables; así como al reparo por la "Venta de la Red Analógica Nortel", dado que en la fiscalización se reconoció un costo computable, el cual no fue revocado o declarado nulo por la RTF N° 17044-8-2010</p>	<p>S/ 3 071 010.00</p>	
<p>9092-3-2011</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Discriminación de forma extemporánea, requisitos para provisionar</p>	<p>La administración no ha cuestionado la fehaciencia y pre existencia de las deudas que se detallan en el mencionado registro, ni que se encontraran fuera de los supuestos a que se refiere el inciso f)</p>	<p>Se indica respecto del reparo a la provisión de cobranza dudosa que no se aprecia de autos que durante la fiscalización la Administración hubiera cuestionado la fehaciencia y pre existencia de las deudas que se detallan en el mencionado Registro de Inventarios y Balances, ni que éstas se encontraran fuera de algunos de los supuestos a que se refiere el inciso f) del artículo 21° del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, por el contrario según se aprecia que la recurrente cumplió con presentar los Libros Diario y</p>	<p>No se consign a el monto por provisión de cuentas de cobranza a dudosa</p>	<p>Legalización extemporánea RTF N°730-2-2000, 590-4-2002-361-2003, 1829-1-2003</p>

				Mayor, Estados de Cuenta Bancarios, los comprobantes de pago de ventas, las notas de débito como de crédito emitidas durante el ejercicio 2002, así como contratos por bienes y/o servicios vendidos y/o prestados, por lo que se deja sin efecto dicha resolución de determinación.		
18057-10-2011	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	El Tribunal ha rechazado la discriminación de la provisión efectuada en hojas sueltas no legalizada, toda vez que dicha omisión le resta fehaciencia al documento exhibido y a la información que contenía	Se confirma el reparo por provisión de cobranza dudosa, al no figurar dicha provisión en forma discriminada	S/ 229.85	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006
19590-2-2011	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Sobre castigo de deudas, no admite el TF documentos que fueron requeridos por la administración durante la fiscalización.	Infundada en cuanto a los reparos del impuesto a la renta cargada al gasto, provisión de cobranza dudosa de préstamos en dinero ya que no se ha establecido que dichos préstamos están vinculados a la generación de renta gravada, así como gastos no sustentados con comprobantes de pago emitidos a nombre de la empresa y que corresponden a intereses de préstamos realizados a personas naturales, por viajes realizados ya que la recurrente no ha cumplido con sustentar la necesidad de los viajes realizados ni los motivos por los cuales asumió los	S/ 540 093.00	Castigo de deuda RTF N° 4321-5-2005, 1317-1-2005

				gastos de personas ajenas a la empresa, las que no prestaban servicios, constituyendo dichos desembolsos en una liberalidad y por operaciones no reales	
20227-10-2011	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	No cumple con el requisito de que la provisión figure al cierre de cada ejercicio en el libro de inventarios y balances , si bien recurrente pretende sustentar el incumplimiento de dicho requisito en el hecho que la deuda provisionada no podía figurar como tal al final del ejercicio pues fue castigada en el mismo ejercicio, y no es posible que en un mismo ejercicio gravable figuren se realicen la provisión y el castigo.	Se amplía de oficio la RTF respecto del extremo del reparo por provisión de cobranza dudosa no sustenta referido a deudas con una antigüedad mayor a 12 meses. Se señala que la RTF fue emitida con arreglo a lo establecido por el primer párrafo del artículo 101° del Código Tributario, es decir, con los votos conformes de dos vocales, y no ha incurrido en omisiones que afecten su validez, por lo que no cabe analizar si procede dar trámite de una comunicación de existencia de vicios de nulidad a la solicitud presentada. VOTO SINGULAR Y DISCREPANTE EN PARTE: En el sentido que el extremo del reparo por provisiones de cobranza dudosa referido a deudas con una antigüedad mayor a 12 meses, se amplíe de oficio la RTF pero en los términos expuestos en el voto discrepante a dicha resolución	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006

<p>15749-2-2011</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>La recurrente presento un cuadro denominado "detalle fe facturas por cobrar" en hojas sin legalizar, de cuya revisión no se aprecia la relación del monto de las factura con el provisionado, ni con el cuadro; y no puede considerarse que estos cuadros formen parte o constituyan anexos del Libro de Inventarios y Balances</p>	<p>Se revoca el reparo a la "Provisión de Cobranza Dudosa", dado que la Administración debe identificar las deudas que para el 2000 no cumplían con tener más de 12 meses de antigüedad, pero que al cierre de 2001 si cumplían tal requisito y por ende calificaban como incobrables</p>	<p>S/ 16 561.84</p>	<p>Discriminación de provisiones RTF N° 4321-5-2005, 1317-1-2005</p>
<p>19273-5-2011</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO (comercial Iquitos s.a.)</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>No presenta información adicional que permita corroborar la fehaciencia y pre existencia de los hechos detallados. Asimismo referente a lo señalado por la recurrente que la resolución de multa fue emitida por error material y sin dolo, señala el TF que las infracciones son determinadas en forma objetiva, sin considerar las circunstancias que pudieran rodear su comisión ni la situación del contribuyente infractor.</p>	<p>Se indica respecto del reparo a la provisión de cobranza dudosa que no se aprecia de autos que durante la fiscalización la Administración hubiera cuestionado la fehaciencia y pre-existencia de las deudas que se detallan en el mencionado Registro de Inventarios y Balances, ni que éstas se encontraran fuera de algunos de los supuestos a que se refiere el inciso f) del artículo 21° del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, por el contrario según se aprecia que la recurrente cumplió con presentar los Libros Diario y Mayor, Estados de Cuenta Bancarios, los comprobantes de pago de ventas, las notas de débito como de crédito emitidas durante el ejercicio 2002, así como contratos por bienes y/o servicios vendidos y/o prestados, por lo</p>	<p>S/ 161 842.00</p>	<p>Discriminación de provisiones RTF N° 4321-5-2005, 1317-1-2005</p>

				que se deja sin efecto dicha resolución de determinación.		
16644-10-2011	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Si bien la recurrente exhibe copia de las letras de cambio, no cumplió con exhibir dicho documentación en la etapa de fiscalización, no pudiendo aceptarse estas en etapa de reclamación y menos en la de apelación	Se confirma la apelada en el extremo referido al reparo por provisión de cobranza dudosa, por cuanto en la etapa de fiscalización la recurrente fue requerida por la Administración a efecto que presentara toda la documentación probatoria que sustentara la provisión de cobranza dudosa observada, por lo que al no haberlo hecho corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo, careciendo de objeto analizar el cumplimiento de los demás requisitos del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.	S/ 436 382.00	

06603-2-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	No se evidencia que la provisión reparada corresponda a deudas de la empresa Fortunata S.A. ni que se encuentre comprendida en dicho procedimiento administrativo	Se confirma la apelada respecto a los reparos por provisión de cobranza dudosa y por comprobantes de pago que no cumplen los requisitos y características mínimas, debido a que la recurrente no cumplió con el requisito previsto en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, consistente en la discriminación de las cuentas de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances pues de éste solo se aprecia la provisión de las cuentas de cobranza dudosa anotada en forma global y un listado sin legalizar, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, asimismo, la recurrente a pesar de haber sido requerida expresamente durante la fiscalización para desvirtuar el reparo por comprobantes de pago no autorizados, no lo hizo, por lo que al encontrarse conforme a ley, procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.	S/ 116 074.00	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006
--------------	------------------------------	--	---	---	------------------	---

<p>21155-10-2011</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Principio de causalidad, concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones, Castigo</p>	<p>No se cumple el requisito de que la provisión figure al cierre de cada ejercicio en el libro de inventarios y balances, al respecto la recurrente indica que no podía figurar porque fue castigada en el mismo ejercicio, lo que no es posible.</p>	<p>Se declara la infundada la apelación presentada contra la resolución ficta denegatoria del recurso de reclamación presentado contra una resolución de determinación girada por Impuesto a la Renta de 2000 y una resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en el extremo referido a los reparos por provisión de cobranza dudosa no sustentada, se indica que la recurrente no acreditó que haya presentado dicha provisión en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del año 2000 como saldo pendiente de cobro,</p>	<p>No se consignó el monto por provisión de cuentas de cobranza a dudosa</p>	<p>Principio de Causalidad RTF N° 1153-5-2003, 644-4-2001, 2145-1-2005, 668-3-99, provisión como estimación contable RTF N° 7447-3-2008, castigo RTF N° 6911-3-2010</p>
<p>00434-2-2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>El recurrente no adjunto documentación que demuestre gestiones de cobranza, asimismo, no se encontraba discriminada en el libro de inventarios y balances</p>	<p>Se confirma la apelada respecto de: a) provisión de cobranza dudosa, debido a que ésta no se encontraba registrada en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada ni en algún otro libro contable, de conformidad con el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta</p>	<p>S/ 5 998.50</p>	

<p>0454-4-2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>La recurrente alega que demostró la morosidad de su deudora Minera Marta S.A., y el TF indica que si bien, se dictaron a favor de la recurrente medidas cautelares de embargo sobre las concesiones mineras de la referida empresa, aquella no se encontraba posibilitada de hacer efectivo el cobro de su deuda, pues el producto del remate de los bienes embargados garantizaría de manera preferente a los acreedores laborales.</p>	<p>Se revoca la apelada que declara infundada la reclamación contra la resolución de determinación emitida por Impuesto a la Renta y la resolución de multa por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada, y se dejan sin efecto tales valores, dado que el reparo por provisión de cobranza dudosa no se encuentra arreglado a ley ya que a la fecha de la provisión habían transcurrido más de 12 meses desde que vencieron las obligaciones materia de cobro sin que ésta hayan sido satisfecha, por lo que se configuró uno de los supuestos contemplados en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo la recurrente cumplido con el registro de la provisión de forma que ha permitido a la Administración su verificación y seguimiento.</p>	<p>S/ 402 558.00</p>	
<p>05328-3-2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Requisitos para provisionar, provisión equitativa</p>	<p>Comprobantes permiten identificar que la deuda no tenía más de doce meses y tampoco se comprobaron los demás requisitos</p>	<p>Confirma la apelada en el extremo de provisiones de cobranza dudosa</p>	<p>No se consign a el monto por provisión de cuentas de cobranz</p>	

					a dudosa	
10579-1-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Principio de causalidad, concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	La administración reparo la deducción por una provisión de una deuda incobrable proveniente de un préstamo sin intereses efectuado a una empresa vinculada, sin embargo se aprecia que estos préstamos no se encuentran plenamente identificados, y que cuyo origen no ha sido sustentado, pues las cuentas que suman dicho monto, solo indican los montos y los conceptos que en su totalidad no está constituido únicamente por préstamos, por lo que no se ha acreditado la totalidad de su origen, asimismo del diario general y de los análisis que presento la recurrente, no se aprecia que este se encuentre legalizado, así como tampoco constan las fechas en que se efectuaron los préstamos, sino solo la fecha en que se acumularon los mismos, lo que no es válido.	Se confirma la apelada contra la Resolución de Intendencia que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, al determinar que el reparo de Provisión de cobranza dudosa se encuentra arreglado a ley, puesto que se verificó que la recurrente no tuvo participación en las operaciones contenidas en el Contrato de Prestación de Servicios, Contrato de Colaboración y otros acuerdos, celebrados entre su matriz y la empresa que según sus libros contables sería la deudora de la recurrente y cuyos adeudos fueron provisionados como de cobranza dudosa. Asimismo, no se acreditó que la recurrente haya celebrado un contrato de mutuo directamente con dicha empresa con una finalidad de generar renta gravada o de mantener su fuente generadora de renta. Adicionalmente, se verificó que los préstamos provisionados no se encuentran plenamente identificados, y de	S/ 11 282 712.80	principio de causalidad RTF N° 3778-3-2010, 2607-5-2003, 8318-3-2004, 6072-5-2003, 2235-2-2003, 3103-4-2010

				la revisión del Diario General y de los análisis presentados por la recurrente, ninguno se encuentra legalizado, encontrándose además que no se anotaron las fechas en que se efectuaron los préstamos, sino, únicamente, la fecha en la que se acumularon los mismos, lo que tampoco resulta válido.		
19124-8-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Facturas por cobrar a la Compañía Minera El Palomo S.A., no se verifico el cumplimiento del requisito de discriminación de la provisión de cobranza dudosa, y carece de relevancia analizar el cumplimiento de los demás requisitos establecidos en el artículo 21°	Se confirma la apelada en el extremo referido al reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada, al haberse verificado que dicha provisión no cumplía con el requisito de encontrarse debidamente discriminada, por lo que no era deducible para efectos del Impuesto a la Renta.	S/ 7 919 677.37	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006
21227-2-2012	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Alquiler a Máximo Motta Rojas y la Academia Pre Universitaria Alfred Nobel, al respecto se probó la antigüedad por más de doce meses, pero la recurrente no apporto en la fiscalización, ni en la reclamación el sustento documentario que permita acreditar el registro contable de la provisión de las deudas como de cobranza dudosa	Mantiene reparo	No se consign a el monto por provisión de cuentas de cobranza a dudosa	

<p>07070-4-2013</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>La administración requirió documentación que evidencia gestiones de cobranza, comprobantes que acrediten origen de deudas, constancia de reconocimiento de la deuda impaga, y contrato de asociación en participación con ICE asociación accidental. La recurrente no demostró a que deudas correspondía el monto provisionado</p>	<p>Se indica que la recurrente no acreditó la causalidad de los gastos reparados como gastos personales y actos de liberalidad respecto de una persona que no tenía vínculo laboral, y no presentó los comprobantes de pago que sustenten la provisión de cobranza dudosa registrada. Se revoca la apelada en el extremo referido al reparo por una factura emitida por seguro otorgado al no encontrarse acreditado lo afirmado por la Administración respecto a que una parte de su importe se devengó en un ejercicio distinto, así como respecto a la participación de los trabajadores en las utilidades, dado que no resultaba suficiente la falta de acreditación del pago, dado que resultaba posible aceptarlas si se acreditaban las retenciones respectivas lo que no fue verificado por la Administración.</p>	<p>S/ 1 030 916.00</p>	
<p>22217-11-2012</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>Revoca la apelada y ordena a la administración verificar si las sumas provisionadas por cobranza dudosa corresponden a las detalladas en los Cronogramas mensuales certificados por Hitachi; en cuyo caso deberá considerarse como fecha</p>	<p>Provisión de cobranza dudosa, siendo que la Administración deberá verificar si la suma provisionada corresponde a las detalladas en los cronogramas mensuales certificados por Hitachi, conforme</p>	<p>S/ 21 027 474.00</p>	

			de vencimiento de la obligación la reconocida en el respectivo cronograma certificado, conforme con lo dispuesto en los numerales del subcontrato	con lo previsto por los numerales 7.3 y 7.4 de las condiciones especiales del subcontrato, computándose los 12 meses a partir de tal oportunidad.		
10796-2-2013	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	tenía que demostrarse que Slider Corp S.A. se encontraba en dificultades financiera que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad de los importes adeudados	No se advierte de autos que al 31 de diciembre del 2003 hubiera transcurrido 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación que generó la provisión de la deuda por cobranza dudosa, debiendo precisarse que conforme se aprecia del pagare de 24 de febrero del 2003, la fecha de vencimiento de la deuda que le tenía Sider Corp S.A., por lo que lo alegado no es atendible. No se acredita el riesgo de incobrabilidad	S/ 12 386 759.00	Provisiones admitidas por ley RTF N°6985-3-2007, 12354-1-2009, PRINCIPIO DE CAUSALIDAD RTF N° 1596-3-2003
18867-9-2013	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	La recurrente cumplió con discriminar, ya que consigna información vinculada con la operación que la origina y el hecho de que haya anotado en hojas legalizadas en el 2005, no afecta la validez de la información contenida en esta.	Se revoca la apelada en el extremo del reparo por provisión de cuentas de cobranza dudosa, en atención a que la recurrente si cumplió con discriminar la provisión de cuentas de cobranza dudosa en el referido libro, y el hecho de que haya anotado en hojas legalizadas en el ejercicio 2005 (etapa de fiscalización) no afecta su validez	S/ 458 380.00	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006
19070-10-2013	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación	No se aprecia el detalle que permita identificar los documentos que contengan la deuda provisionada, a efecto de identificar a la cuenta por cobrar que corresponda, y	confirma la apelada y mantiene el reparo	S/ 226 817.04	Discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-

		ón de provisiones	demostrar la existencia del riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor, por lo que al no haberse cumplido con dicho requisito, la observación efectuada por la administración se encuentra arreglada a ley, correspondiendo confirmar la apelada			2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006
09701-3-2014	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	La administración señala que no se efectuó la discriminación de las provisiones	Se revoca la apelada en el extremo referido al reparo por provisiones de cobranza dudosa, dado que carece de sustento lo afirmado por la Administración en cuanto a que el detalle discriminado de las provisiones de cobranza dudosa no figuraba en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio 2003, sino en un anexo legalizado el 13 de octubre de 2004, pues este Tribunal ha precisado que se cumpliría con el requisito consistente en registrar de forma discriminada las provisiones de cobranza dudosa, aun cuando en el Libro de Inventarios y Balances se anote solamente un importe global de las mismas, si dicho detalle figura en otros libros o registros o la información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas.	S/ 735 821.00	Provisión como estimación contable RTF N° 7447-3-2008, castigo RTF N° 6911-3-2010, Requisitos para provisionar RTF N° 1317-1-2005, 8278-4-2012

<p>07792-8-2014</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>		<p>No es aplicable la norma.</p>	<p>Por otro lado, se señala que siendo el recurrente un patrimonio fideicometido, no califica como empresa del sistema financiero y de seguros como empresa que realiza actividades vinculadas o complementarias al objeto social de aquéllas por lo que no le son aplicables las deducciones por provisiones de empresas del sistema financiero (inciso h del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta), por lo que se analiza si el reparo se encuentra arreglado a lo dispuesto por el inciso i) del citado artículo.</p>	<p>S/ 44 614 387.00</p>	
<p>18121-9-2013</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Requisitos para provisionar</p>	<p>Las deudas tenían antigüedad por más de doce meses y el que se haya legalizado el libro después del ejercicio, no afecta la validez de la información</p>	<p>Se revoca la apelada respecto del reparo a la provisión de cobranza dudosa sustentado en el hecho de que el libro de inventarios y balances fue legalizado el 26 de enero de 2004, es decir, en un ejercicio diferente al fiscalizado, pues ello carece de sustento porque, por sí solo, tal hecho no afecta la validez de la información que dicho libro contiene, criterio sostenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7844-3-2012.</p>	<p>S/ 2 081 636.39</p>	<p>legalización del libro posteriormente RTF N° 7844-3-2012, Discriminación 4321-5-2005, 1317-1-2005, 4721-4-2007</p>

<p>12551-10-2014</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>no se anotó la provisión en el libro de inventarios y balances, adicionalmente se advirtió que se había producido una renovación de las deudas vencidas</p>	<p>Se indica que de lo actuado en la fiscalización y ha sido reconocido por la recurrente en sus recursos de reclamación y apelación, ésta no registró la provisión de la deuda representada por una factura mediante su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances antes del cierre del ejercicio en el que pretendía deducir el gasto, esto es el ejercicio 2007, como expresamente señala el literal b) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que al no verificarse dicha condición, el gasto correspondiente no resulta deducible para efectos del Impuesto a la Renta.</p>	<p>S/ 120 017.00</p>	<p>Requisitos para provisionar RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009</p>
<p>07714-10-2014</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>No precisa conceptos.</p>	<p>La administración considera que no es provisión de cuentas de cobranza dudosa sino un cargo a resultados por el extorno de un deposito a cuenta que la contribuyente posee en el banco , precisando que la venta no se realizó como una al crédito, y que el gasto calificaba como perdida extraordinaria originada como consecuencia del delito de estafa</p>	<p>confirma la apelada</p>	<p>S/ 3 240.00</p>	

<p>04437-10-2015</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>La recurrente mantenía deudas pendientes de cobro por concepto de pensiones del ejercicio anterior, las que no fueron contabilizadas por error, y que las resoluciones de multa no están motivadas. Sin embargo, la provisión no figura en el libro en forma discriminada</p>	<p>Respecto al reparo por provisión de cobranza dudosa, no se advirtió que la provisión de cobranza dudosa bajo análisis figure en el Libro de Inventarios y Balances de la recurrente en forma discriminada, o que dicha anotación detallada obre en otros libros o registros, no resultando suficiente los análisis que adjunta, por no corresponder a hojas sueltas legalizadas.</p>		
<p>5920-2-2014</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>El anexo fue legalizado en la etapa de fiscalización, lo que no invalida la información que contiene, más aun cuando no se aprecia que la administración haya desvirtuado las operaciones ahí contenidas</p>	<p>Revoca el reparo respecto de la provisión de cobranza dudosa</p>	<p>S/ 150 219.00</p>	<p>discriminación de provisiones RTF N°4224-4-2003, 9308-3-2004, 704-1-2004, 1317-1-2005, 4321-5-2005, 4658-6-2006</p>
<p>7228-3-2015</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Requisitos para provisionar, discriminación.</p>	<p>La administración afirma que reparo la provisión de cobranza dudosa, debido a que la recurrente no contaba con el libro de inventarios y balances, y tampoco identifico el detalle de las cuentas por cobrar de forma indubitable en el registro contable</p>	<p>Se revoca la apelada en extremo del reparo por provisión de cobranza dudosa no discriminada en el Libro de Inventario y Balances, toda vez que no procedía que en el presente caso se reparara la provisión de cobranza dudosa efectuada por la recurrente, por el sólo hecho que el Libro de Inventarios y Balances, presentado en fiscalización, haya sido legalizado con posterioridad al 31 de diciembre de 2003, conforme con el criterio contenido en las RTF N° 1317-</p>	<p>No se consign a el monto por provisión de cuentas de cobranza dudosa</p>	

				1-2005 y 17861-1-2012, entre otras.		
7722-1-2014	NO ES SERVICIO PUBLICO	Principio de causalidad, deducción de provisiones, requisitos para provisionar.	La recurrente no acreditó que hubiera efectuado el aporte al fideicomiso en garantía, que se hayan ejercitado acciones de cobranza o transcurrido doce meses, y conforme al comprobante de contabilidad de fecha 31 de diciembre, y al cuadro resumen del fideicomiso, lo provisionado fue únicamente por S/ 10 595 857.19, por lo que no se encuentran acreditadas las cuentas de cobranza dudosa que sustentan tal provisión; asimismo se tiene que la administración modificó el fundamento de reparo formulado en la fiscalización que constituye exceso de la facultad de reexamen, por lo cual son nulos los actos de administración	Se declara nula la apelada y la resolución de determinación emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 en el extremo referido al reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta por provisión de cobranza dudosa no sustentada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución; asimismo, se confirma la apelada en lo demás que contiene.	S/ 11 180 449.00	
9318-10-2015	NO ES SERVICIO PUBLICO	Requisitos para provisionar, provisión para cuentas de cobranza dudosa según Comentarios del Plan Contable General Empresarial,	se sustenta en la multa impuesta a la recurrente por el Ministerio de Producción y el consiguiente contrato de asociación de participación y transferencia de posesión de embarcación pesquera suscrito con esa empresa, lo que resulta improcedente conforme a lo señalado en el inciso c) del artículo 44°, toda vez que la legislación tributaria no exige que las provisiones de cobranza se sustenten en deudas de naturaleza comercial	Provisión de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos legales: Se observa que la provisión bajo análisis se sustenta en una resolución que corresponde a la imposición de una sanción administrativa impuesta por el Ministerio de la Producción a la recurrente, por lo que conforme a lo señalado en el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, resultaba	S/ 2 239 150.00	

				improcedente la deducibilidad de la misma.		
3819-2-2016	NO ES SERVICIO PUBLICO	Requisitos para provisionar, provisión para cuentas de cobranza dudosa según Comentarios del Plan Contable General Empresarial,	se efectuó el reparo señalando que las provisiones se efectuaron en forma genérica, y el TF concluye que las hojas sueltas se encontraban sin legalizar y solo habían copias certificadas de estos	con relación a las provisiones para cuentas de cobranza dudosa, estas no se encontraban legalizadas, habiéndose adjuntado solamente copia certificada de éstos, por lo que el aludido reparo se encontraba arreglado a ley, y, en consecuencia, se acreditó dicha infracción.	S/ 67 114.00	provisión admitida por ley RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009, Discriminación RTF N° 4323-5-2005, 4721-4-2007, 1317-1-2005
7028-2-2016	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	La recurrente cargo a gastos la provisión de cuentas de cobranza dudosa, que se originó como consecuencia de las observaciones realizadas al Impuesto General a las Ventas, por retiro de bienes, por tanto, nunca hubo obligación o cuenta por cobrar, al no haber registrado la venta de las existencias, por lo que mantuvo la observación. sin embargo el TF estableció que la provisión no correspondía a una cuenta por cobrar, y que por tanto no procedía que la administración aceptara la deducción de tal provisión, por lo que corresponde mantener el reparo	Se mantiene el reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada, por cuanto la recurrente no acreditó la provisión de cobranza dudosa en los términos expuestos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, la condición de incobrable o la morosidad del deudor, en consecuencia, no correspondía que la Administración aceptaría el gasto provisionado, más aún, cuando la propia recurrente reconoció que dicha provisión tenía su origen en las observaciones realizadas durante la fiscalización del Impuesto General a las Ventas.	No se consignó el monto por provisión de cuentas de cobranza dudosa	Provisión admitida por ley RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009

<p>5020-10-2016</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto de deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones</p>	<p>La recurrente presento un documento referida a facturas por cobrar, que no se encontraba legalizado, lo que resta fehaciencia, así se tiene que la recurrente no acreditó durante la fiscalización que efectuó provisiones en forma discriminada, por lo que no correspondía su deducción ; asimismo, la recurrente sea lo que la apelada es nula, porque la administración modifico el sustento por el que había efectuado el reparo, sin embargo tampoco la ampara</p>	<p>Confirma la apelada, y respecto de la nulidad, esta no es amparable.</p>	<p>S/ 129 924.37</p>	<p>Provisión admitida por ley RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009, Discriminación RTF N° 4323-5-2005, 4721-4-2007, 1317-1-2005</p>
<p>04701-2-2017</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Requisitos para provisionar</p>	<p>La provisión de cobranza dudosa no se encontraba discriminada, la deuda por cliente moroso y los comprobantes de pago que sustentan las mismas tampoco son identificadas, sin embargo el TF corroboro la fehaciencia de la información (código del cliente, numero de documento, fecha, importe, datos que permitieron a la administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables)</p>	<p>Se revoca la apelada en el extremo de los reparos a la provisión para cuentas de cobranza dudosa sin requisitos de ley debido a que la Administración dio cuenta de haber verificado documentos que le permitió corroborar la fehaciencia de la información detallada Libro de Inventarios y Balances, se entiende cumplido el requisito establecido en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.</p>	<p>S/ 11 925.00</p>	
<p>10662-5-2015</p>	<p>NO ES SERVICIO PUBLICO</p>	<p>Concepto deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones,</p>	<p>La administración señala que la provisión efectuada no cumple con los requisitos de ley, siendo que no se evidencia la discriminación, lo que es corroborado por el TF por lo que confirma el reparo</p>	<p>Se confirma la apelada en los extremos de los reparos: 1) Provisión de cobranza dudosa, al no haber cumplido la recurrente con el requisito de la discriminación de dicha cuenta exigido por la Ley</p>	<p>S/ 237 675.65</p>	<p>Discriminación RTF N° 4323-5-2005, 4721-4-2007, 1317-1-2005</p>

				del Impuesto a la Renta		
06384-5-2017	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto deducción de provisiones, criterio de razonabilidad y proporcionalidad, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones,	La administración considero que las deudas no eran necesarias para producir la renta y mantener la fuente generadora de renta gravada; la recurrente sostiene que la provisión tiene su origen en la cesión de créditos, y asumió la deuda como consecuencia de una condición de venta, pero no se ha logrado acreditar la causalidad.	Se indica respecto del reparo por provisión de deudas incobrables, que tal provisión será deducible en la medida que se acredite que los desembolsos que la generaron eran necesarios para producir la renta y mantener su fuente; que la provisión materia de reparo tiene su origen en la cesión de créditos que el Banco Latino hizo a favor de la recurrente, que tiene como origen la deuda que se encontraba pendiente de pago por parte de un tercero con el referido banco; que si bien la recurrente sostiene que asumió dicha deuda como consecuencia de una condición de venta establecida por el Banco Latino para transferirle diversos activos que se encontrarían relacionados con la generación o mantenimiento de la renta gravada, tal situación no fue acreditada por aquélla; y que la propia recurrente ha reconocido que no existía posibilidad de recuperar siquiera parte de la deuda debido al estado de quiebra del deudor cedido; por lo que toda vez	S/ 1 463 000.00	Provisión admitida por ley RTF N° 6985-3-2007, 12364-1-2009, Discriminación RTF N° 4323-5-2005, 4721-4-2007, 1317-1-2005

				que la recurrente no cumplió con acreditar que el gasto por provisión de deuda de cobranza dudosa cumple con el principio de causalidad con la generación, directa o indirecta, de renta gravada, corresponde mantener el reparo a dicha provisión.		
04290-2-2017	NO ES SERVICIO PUBLICO	Requisitos para provisionar	Se señala en la resolución que se consideran gastos deducibles siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden, y la administración indica que la recurrente mediante nota de abono anulo nota de cargo emitida por intereses , por cuanto el cliente desconoció el pago de intereses, lo que no correspondía, toda vez que debió provisionarla como cuenta por cobrar y luego como cobranza dudosa , por lo que reparo la condonación realizada	Mantiene el reparo referente a provisión de cobranza dudosa	No se consign a el monto por provisión de cuentas de cobranza a dudosa	

<p>15035-5-2013</p>	<p>ELECTRICIDAD</p>	<p>principio de causalidad, Concepto deducción de provisiones, criterio de razonabilidad y proporcionalidad, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones,</p>	<p>El reparo fue efectuado sobre la base del incumplimiento del principio de causalidad al no provenir de operaciones propias al giro del negocio, además de la falta de razonabilidad y normalidad. La recurrente indica que la provisión se efectuó en vista del alto riesgo de incobrabilidad de la deuda producto de la grave crisis empresarial de la deudora que disminuyó su patrimonio en un 150%, sin embargo la administración no lo acepta puesto que el giro de negocio de la recurrente no es el de conceder avales o fianzas, sino la prestación de servicios de distribución y comercialización de energía eléctrica, y que tampoco cumple la causalidad puesto que la provisión no provenía de operaciones propias del giro, y tampoco con el criterio de razonabilidad y proporcionalidad en tanto el gasto no era normal. El TF señala que se ha demostrado que los préstamos y garantías otorgadas por la recurrente a la empresa, generaron intereses compensatorios afectos, por lo que hay causalidad, más allá de que dicha operación no se encuentre acorde con la actividad principal de la recurrente o que pudiera involucrar una mala decisión en el manejo de sus finanzas. En cuanto al otro monto de provisión, el TF señala que de los cuadros presentados no se aprecia la fecha vencimiento a fin de acreditar que las deudas cumplían con el</p>	<p>Se revoca la apelada en el extremo de los siguientes reparos: a) Provisiones de Deudas de Cobranza Dudosa, debido a que se verifica que se ha demostrado que los préstamos y garantías otorgadas por la recurrente a un tercero generaron intereses compensatorios afectos al Impuesto a la Renta, por lo que existe una relación de causalidad entre la generación de la renta y los referidos contratos, más allá del hecho de que dicha operación no se encuentre acorde con la actividad principal de la recurrente o que pudiera involucrar una mala decisión en el manejo de sus finanzas</p>	<p>S/ 99 590 509.00 por avalar empresa, y S/ 708 161.55</p>	<p>razonabilidad y proporcionalidad RTF N° 3778-3-2010, Causalidad RTF N° 02607-5-2003, 8318-3-2004, 6072-5-2003, 2235-2-2003</p>
----------------------------	---------------------	--	---	--	---	---

			requisito de antigüedad mayor a doce meses.			
4823-8-2017	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	Reparo el Impuesto a la Renta del año 2009, por condonación de deuda no vinculada a la generación de renta cuyo castigo no cumple con los requisitos, puesto que se incumplió con el requisito referido a que la provisión figure al cierre del ejercicio, así como haber ejercitado las acciones judiciales; la recurrente indica que no era necesario seguir el procedimiento para la provisión, al tener aquella su origen en una penalidad producto de la cancelación de un contrato, la cual fue condonada, sin embargo de igual forma debió ser discriminado, y el TF resalta que el procedimiento para el castigo no es aplicable solo a determinadas operaciones, sino que es aplicable a todas las operaciones, por tanto la penalidad en el caso de autos fue cobrada por el incumplimiento de contratos de venta de café, actividad que es el giro de negocio de la recurrente, por lo que la indicada penalidad y el	Se confirma la apelada en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra unas resoluciones de determinación y unas resoluciones de multa giradas por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2009, el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, y por la comisión de la infracción tipificada por los numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, respecto del reparo por condonación de deuda no vinculada a la generación de renta cuyo castigo no cumple con los requisitos exigidos por ley, toda vez que la recurrente no cumplió con uno de los requisitos exigidos por el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para deducir dicho gasto, como es el caso del	S/ 195 905.00	Discriminación de provisiones RTF N° 19124-8-2012, 16484-3-2012

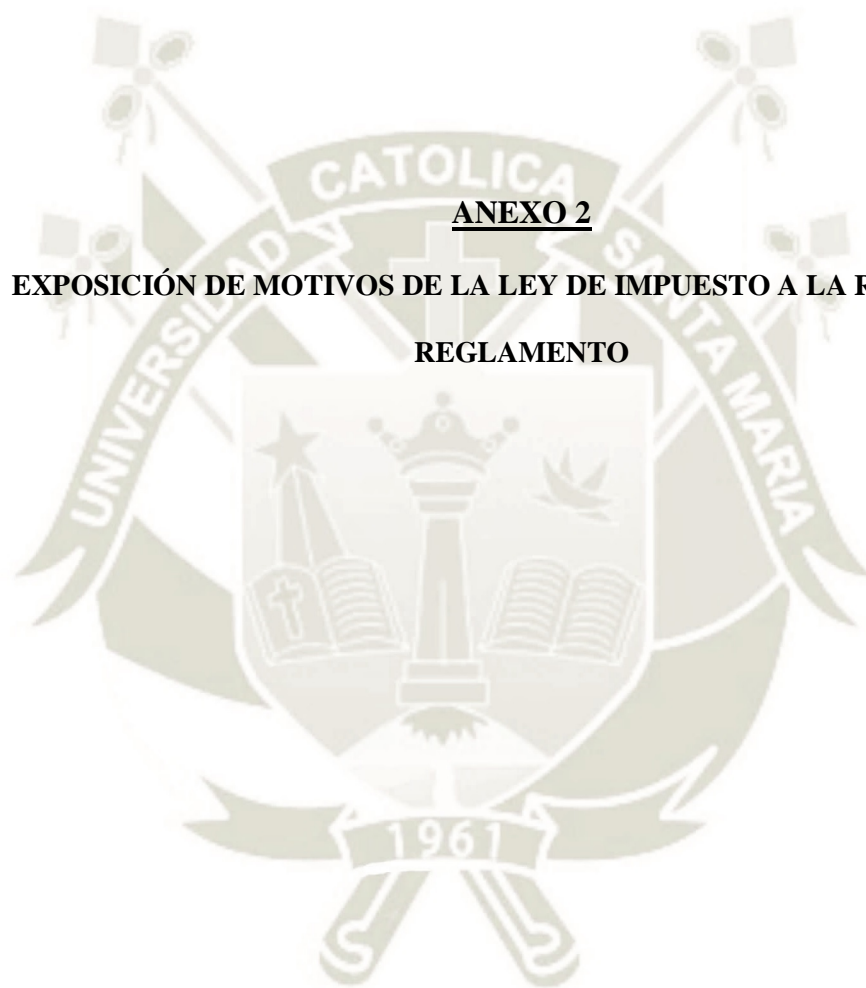
			<p>ingreso por ella está directamente vinculados con la actividad principal, por tanto los requisitos deben ser cumplidos a efecto de castigar las cuentas de cobranza dudosa, lo que no se acreditó.</p>	<p>requisito consistente a la discriminación de la provisión de deudas de cobranza dudosa al cierre del ejercicio acotado, al haber la recurrente efectuado la condonación de deudas a otra compañía. Se señala que la recurrente registró el gasto en la cuenta 66910-Otras Cargas Excepcionales sin haber efectuado la provisión de deudas de cobranza dudosa en forma discriminada, esto es, consignando la identificación del cliente, así como los documentos respecto a las deudas que estimaba incobrables.</p>		
7736-10-2017	NO ES SERVICIO PUBLICO	Concepto deducción de provisiones, requisitos para provisionar, discriminación de provisiones	<p>Para una correcta determinación del reparo correspondía que la administración verificara la procedencia de la deducción del gasto en función de su relación con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente generadora, y si debía imputarse o no en el ejercicio acotado, acciones que no se aprecia que haya realizado en la etapa de fiscalización</p>	<p>Provisión de cobranza dudosa, dado que para una correcta determinación de dicho reparo correspondía que la Administración verificara la procedencia de la deducción de dicho gasto en función a su relación con la generación y/o mantenimiento de sus rentas y no en función a lo previsto en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que de acuerdo a lo dispuesto por el último párrafo del inciso f) del artículo 21° del reglamento de dicha ley, tal provisión era</p>	S/ 17 825.39 y S/ 208 571.47	

				deducible siempre que fuera efectuada por contribuyentes distintos a las Empresas del Sistema financiero, lo que no hizo		
--	--	--	--	--	--	--

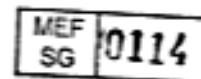


ANEXO 2

**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA Y SU
REGLAMENTO**



D.S. Nº 149-2004-EF



EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Mediante el Decreto Legislativo N° 774, se estableció la Ley del Impuesto a la Renta.

Posteriormente, a través del Decreto Supremo N° 054-99-EF, se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de recoger en un solo texto legal el Decreto Legislativo N° 774 así como las normas que modificaron al mismo.

Con posterioridad a la dación del Decreto Supremo antes señalado, se han dictado diversos dispositivos legales que han complementado y/o modificado su texto; razón por la cual a fin de facilitar la lectura y aplicación por parte de los contribuyentes, mediante la Disposición Final Única del Decreto Legislativo N° 949 se facultó al Poder Ejecutivo a que por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se expida el nuevo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

En base a ello, mediante el presente proyecto de Decreto Supremo se propone el Nuevo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

La propuesta de Decreto Supremo por su naturaleza y contenido no implica costos adicionales al Presupuesto General de la República, por el contrario facilitará la aplicación del Impuesto a la Renta por parte de los contribuyentes al reunir en un solo texto normativo las normas que regulan la aplicación de dicho Impuesto.

EFFECTOS DE LA NORMA LEGAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO NACIONAL

El proyecto tiene por objetivo aprobar el nuevo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Cabe señalar que el mismo se realiza de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Final Única del Decreto Legislativo N° 949, por lo que se ajusta a nuestro ordenamiento legal.

EXPOSICION DE MOTIVOS

D.S.Nº 122-94-EF

Al amparo de las facultades legislativas otorgadas por el Congreso mediante Ley 26249, se dictó con fecha 31 de diciembre de 1993, el Decreto Legislativo 774 que aprobó el Nuevo Texto de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho texto introdujo cambios sustanciales en el Impuesto a la Renta, entre los que merece destacarse los siguientes:

- . Se gravó a todas las empresas por igual, con una sola tasa (30%), sin distinguir su forma jurídica; desgravando las utilidades y dividendos provenientes de dichas empresas.

Asimismo, se eliminó el balance mensual como una forma de pago a cuenta de las empresas, manteniéndolo sólo para las empresas nuevas o con pérdidas.

- . Se incorporó dentro del tratamiento otorgado a las empresas (3era. categoría), las rentas de las sociedades civiles y asociaciones de profesionales, así como las de los notarios.

- . Se simplificó la aplicación del impuesto, a la rentas percibidas por las personas naturales provenientes de inmuebles (primera categoría), del capital (segunda categoría) y del trabajo (cuarta y quinta categoría), gravándolas con una escala de 2 tramos (15% y 30%).

Se sustituyeron las deducciones a la renta bruta así como las personales, por un porcentaje general para cada tipo de rentas.

- . Se incorporó dentro de las rentas de 5ta. categoría, al trabajo personal independiente prestado con ciertas condiciones de dependencia (lugar, horario, etc.).

- . Se excluyó del Impuesto Mínimo a la Renta, determinados activos para el caso de las empresas exportadoras y las del sistema financiero, así como las nuevas maquinarias y equipos, que adquieran las empresas productivas y de servicios de infraestructura básica, durante los dos primeros años de su adquisición.

Si bien actualmente se está aplicando el Reglamento que fuera aprobado por el Decreto Supremo Nº 068-92-EF en abril de 1992, las modificaciones planteadas en el nuevo texto de la Ley aprobada por el Decreto Legislativo 774, requieren de la promulgación de un nuevo Reglamento precisando y aclarando los cambios introducidos en diciembre de 1993.

Es así que se propone el proyecto de Decreto Supremo que se adjunta, conteniendo el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Legislativo 774.

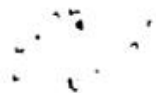
Los aspectos más importantes contemplados en el citado Proyecto y que requieren de la pronta promulgación del mismo, son :

1. Pagos a cuenta de las empresas nuevas y con pérdidas en el ejercicio anterior: precisa la aplicación del 2% de los ingresos, y su posible modificación en base al balance mensual.

El proyecto establece el cambio del porcentaje en base a los balances acumulados al 31 de enero y al 30 de junio de cada ejercicio, tomando en cuenta las pérdidas arrastrables de ejercicios anteriores de acuerdo al número de meses transcurridos (por dozavos).

Por el Ejercicio de 1994, se permite la modificación del porcentaje en base al balance mensual y el arrastre total de pérdidas mes a mes.

2. Se determina cómo deben efectuar sus pagos a cuenta las empresas constructoras que se acojan al sistema de diferimiento del Impuesto a la Renta contemplado en el artículo 63 de la Ley. Asimismo, se precisan los alcances del término "empresas similares a las de construcción".
3. Se trata sobre la contabilidad de los "Joint Venture", estableciéndose la posibilidad de que la SUNAT pueda exceptuarlas de llevar contabilidad independiente en determinados casos. (art 38 b)
4. Se aclaran los alcances de la exoneración a las ganancias de capital por la transferencia de acciones en Rueda de Bolsa y a aquellos beneficios obtenidos en los Fondos Mutuos de Inversión en Valores.
5. Se precisa el costo computable de las acciones y participaciones recibidas y la aplicación de la Reserva de Capital para el caso de empresas sujetas al ajuste integral del Decreto Legislativo 627. La Reserva de Capital no se aplicaría cuando la empresa es socia de otra y a su vez esta última de la primera.
6. Se precisan los activos a excluirse del Impuesto Mínimo a la Renta, para el caso de empresas exportadoras, empresas del sistema financiero y para las nuevas adquisiciones de las empresas productivas. Asimismo, se precisan los alcances del término "empresas productivas".
7. Se establece el procedimiento a seguir por las entidades que pagan rentas a independientes que prestan sus servicios con cierto grado de dependencia (horario, lugar de trabajo, etc).
8. Se modifica el sistema de retención de las rentas de quinta categoría con la finalidad de facilitar la fiscalización de dichas rentas.



El Reglamento también contempla algunas disposiciones transitorias para el caso de aquellos contribuyentes que a partir de 1994 han sido incorporados a la tercera o quinta categoría y para las empresas que hasta 1993, tributaban sus rentas en el impuesto personal de sus socios o dueños.

Por último, cabe señalar que el proyecto recoge aquellas normas contempladas en el Reglamento vigente que son aplicables al texto de la Ley aprobado por Decreto Legislativo 774.

D.G.P.F.
12-09-94



ANEXO 3

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

Presentado por: Génesis Luz María Medina Aparicio

1.- TÍTULO:

**TRATAMIENTO A LA PROBLEMÁTICA EN LAS GESTIONES DE COBRO
PARA LA PROVISIÓN DE COBRANZA DUDOSA EN EL MARCO DE LA
LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERÚ**

2.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

En el entendido de que los impuestos son parte esencial para el funcionamiento del país, es necesario tener conceptos claros con respecto a la tributación, y más aún, que estos estén expresados en la normatividad vigente, debidamente delimitados y condicionados si es el caso, sin embargo, teniendo en cuenta la actividad económica y su potencial crecimiento, se hace evidente que falta normativizar conceptos de importancia, y principalmente cuando se trata de priorizar la recaudación, colocando al contribuyente en segundo plano, lo cual provoca la informalidad en diversos sectores e inseguridad jurídica como respuesta al accionar contradictorio de la administración tributaria.

Actualmente el sector privado viene siendo materia de reparos basados en interpretaciones extremas de la norma tributaria con exigencias que atentan directamente contra la seguridad jurídica; como es el caso Telefónica del Perú vs SUNAT en sede judicial por el reparo de la provisión de cobranza dudosa que se remonta a los ejercicios fiscales de los años 1998 y 2000-2001, bajo esa premisa, sabemos que toda empresa que comercializa bienes o presta servicios, se encuentra en la necesidad de clasificar a sus clientes: los que pagan puntualmente sus deudas, los que demoran en pagarlas, y los que no las pagan. Esta situación de deudas vencidas, tiene consecuencias tributarias en la

empresa, y la manera de aminorar el impacto de ese incumplimiento por parte del usuario deudor muchas veces es provisionando esas deudas.

En el presente trabajo de investigación se analizará la consecuencia tributaria del incumplimiento parcial o total de deudas contraídas con empresas del sector privado, consistente en la de provisionar dichas deudas de cobranza dudosa, teniendo en cuenta que la Ley del Impuesto a la Renta no define y delimita el significado de provisión de cobranza dudosa y mucho menos lo hace sobre el requisito de gestión de cobranza, que es materia principal del trabajo, para la realización de la mencionada provisión a fines de efectuar su deducción como gasto.

El tratamiento de la provisión de las cuentas de cobranza dudosa reviste gran importancia, especialmente para empresas privadas con gran volumen de ventas a crédito y con cartera pesada de cobranza, puesto que para ser aceptada su deducción como gasto tributario precisa cumplir determinados requisitos, que de ser omitidos o incumplidos pueden implicar una contingencia tributaria, que puede tornarse en excesiva tratándose de grandes contribuyentes como Telefónica del Perú.

En ese sentido, a propósito del caso Telefónica vs. SUNAT, con el pronunciamiento expedido por el Tribunal Fiscal se incumple la obligación que tiene el Estado de garantizar la seguridad jurídica a los Administrados, ya que obliga a la empresa de telefonía a aplicar otros requerimientos que pueden colisionar con las normas de protección al consumidor y ocasionar repercusiones tanto en empresas del mismo rubro como en empresas que tengan una gran cantidad de clientes; es por ello que el presente trabajo investigativo, refutará el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal y la administración, en cuanto a las características que una gestión de cobro debe reunir, para

ser considerada como tal; teniendo en cuenta factores tanto como la cantidad de clientes que contratan los servicios de una determinada empresa; como el respeto del principio pro administrado y la importancia de la seguridad jurídica del contribuyente, que necesariamente va a requerir su delimitación en la norma y reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para que la provisión sea deducible y por tanto un procedimiento con resultado predecible para el contribuyente.

3.- JUSTIFICACIÓN:

Relevancia académica:

La presente investigación tendrá relevancia académica en el ámbito tributario puesto que no existen investigaciones o trabajos que se hayan dedicado a profundizar o analizar de forma general, una de las alternativas tributarias más comunes frente al incumplimiento de pago de deudas, que es la de la provisión de cobranza dudosa, procedimiento que tiene como finalidad, mitigar la pérdida a fin del ejercicio fiscal; debiendo probar para ello, lo que expresamente señala el Reglamento de la Ley del IR con respecto al riesgo de incobrabilidad, que deberá ser demostrado a través de: “...análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha”. Asimismo, sobre el tratamiento de las provisiones de cuentas de cobranza dudosa respecto de las empresas de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, siendo que estas tienen características similares y el mismo

objetivo con la sociedad. Y en forma específica, analizar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en lo referente a los requisitos que deben observar las empresas para que la administración tributaria reconozca como gasto las provisiones por cobranza dudosa, especialmente el requisito referido a las “gestiones de cobro”, pues como se sabe, *de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, las empresas pueden deducir como gasto las provisiones de cobranza dudosa, siempre que, entre otros requisitos, demuestren la morosidad del deudor, mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda* (GALVEZ ROSASCO, 2018), y la evidente vulneración al derecho a la igualdad, en tanto, el colegiado, efectúa un análisis de las acciones de cobranza a las empresas de telecomunicaciones y electricidad, a diferencia de lo que resuelve a favor de las empresas de agua y saneamiento. En ese sentido, en la revisión de la norma, se puede apreciar que hace falta una definición de lo que son las provisiones de cobranza dudosa, y un criterio equitativo, respecto de los requisitos que debe evidenciar la gestión de cobranza realizada, para ser considerada como tal.

Relevancia Jurídica:

El presente proyecto pretende contribuir positivamente en la ejecución del procedimiento para provisionar deudas de cobranza dudosa complementando la norma vigente; ya que si bien, para la deducción de deudas incobrables contra el Impuesto a la Renta, una empresa debe acreditar que ha realizado gestiones de cobranza respecto de sus clientes impuntuales, para que la gestión de cobranza sea válida, según la norma, se debe evidenciar el riesgo de incobrabilidad, es decir indicios que permitan concluir que existe probabilidad de impago, sin embargo, en los casos llevados por las empresas de electricidad y telecomunicaciones respecto del tema, ninguno de los

diversos mecanismos de cobranza que postulan estas empresas cumple con demostrar la incobrabilidad de la deuda, lo que atenta contra la seguridad jurídica; por citar un ejemplo, con respecto del requerimiento de pago en los recibos emitidos, la administración tributaria no reconoce que, de acuerdo a la Ley 28870 y el Decreto Supremo 006-2007-EF, para el caso de las entidades prestadoras de servicios de saneamiento, el requisito de gestión de cobranza puede acreditarse con los recibos que contengan mensajes alusivos a la tardanza en el pago; que si bien es cierto, se trata de un sector distinto, se debe tener en cuenta que estos tres sectores son servicios públicos esenciales, y tienen la misma finalidad, por lo que se debe equiparar la situación de estas tres empresas en la presentación de dicha documentación, teniendo en cuenta que por ejemplo esta forma de comunicación constituye un acto de gestión de cobranza, en la medida en que se destina a lograr la cancelación de la deuda. Asimismo, la administración tributaria ha rechazado el sistema llamador, tele gestión, envío a central de riesgo, entre otros; en ese sentido, dicha situación mantiene a los administrados bajo un criterio que atenta no solo con el derecho a la igualdad sino con el principio de capacidad contributiva.

Innovación:

Ante la situación de ambigüedad en la vigente norma del impuesto a la renta con respecto a las provisiones de cobranza dudosa y las necesarias gestiones de cobro para su reconocimiento como gasto deducible, estipuladas en los incisos h) e i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 3 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la ley ya mencionada, se plantea en el presente trabajo la delimitación necesaria sobre los conceptos esbozados, respecto de las empresas de agua y saneamiento, telecomunicaciones y electricidad; a fines de una aplicación concreta y

equitativa de la norma, para salvaguardar la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios de provisión de cobranza dudosa y evitar controversias judiciales como la que aún se mantiene entre Telefónica del Perú y SUNAT. Asimismo, se propondrá el procedimiento más adecuado y en respeto al derecho a la igualdad sobre la cual debe resolver el Tribunal Fiscal, ubicando en un mismo plano a estos tres sectores.

4.- BASE TEÓRICA BÁSICA:

Potestad tributaria: Es la habilitación del estado para crear, modificar o derogar tributos, o establecer beneficios con respecto a ellos. En el caso peruano, es la constitución de 1993, en su artículo 74°, la que otorga a ciertas entidades estatales la capacidad de emitir normas jurídicas relacionadas al fenómeno tributario (BRAVO CUCCI, 2010).

Es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación al (...) fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia legislativa una consecuencia lógica de la soberanía del Estado. Entonces, tenemos que el estado, de cualquier manera, es la entidad encargada de crear, modificar, derogar y exonerar tributos mediante normas jurídicas. Sin embargo, esta competencia no es ilimitada, sino que encuentra sus parámetros en ciertos principios. En pocas palabras, la potestad tributaria es una competencia otorgada por el poder constituyente al legislador para que este pueda crear tributos, pero el constituyente también ha establecido límites que impiden que se exijan tributos con un fin confiscatorio del estado. (BRAVO CUCCI, DERECHO TRIBUTARIO. REFLEXIONES, 2013).

Capacidad contributiva: Es un límite a la potestad normativa que ejerce el estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador sino un

mandato preceptivo y vinculante. En respeto a dicho hecho revelador de capacidad contributiva. Mas ¿tiene el legislador facultad para decidir qué hechos concretos son reveladores de la misma? No parece que tal pregunta pueda contestarse en sentido afirmativo. Y ello porque una cosa es tener facultad para definir el hecho gravable de un impuesto, y otra muy distinta es tener la facultad para definir si un hecho es – o no – revelador de capacidad contributiva.

Que el principio de capacidad contributiva no este expresamente recogido en el texto constitucional no significa que no pueda accederse a su contenido de significación por la vía de la interpretación. Y como al igual de los otros principios, el de capacidad contributiva está construido sobre la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados (STC Nro. 00053-2004-AI/TC), existe una porción de hechos que claramente estarán comprendidos en el concepto, como otros que con igual claridad estarán excluidos, quedando una zona o halo de indeterminación que es menester determinar caso por caso. (BRAVO CUCCI, DERECHO TRIBUTARIO. REFLEXIONES, 2013)

Renta: El concepto de renta tiene originalmente cuño económico; lo segundo es resultado de que el impuesto a la renta es visualizado como uno de los más eficientes instrumentos para el financiamiento de los gastos del Estado distribuyendo el peso de la carga entre los habitantes según principios de equidad, en función de sus respectivas capacidades contributivas. Y las consideraciones técnicas tributarias derivan del hecho insoslayable de que los conceptos teóricos que se adopten deben concretarse en definiciones legales susceptibles de ser operadas eficientemente por la administración. (GARCIA MULLIN, 1978)

Provisión: Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, son aquellas cuentas que recogen hechos o situaciones que implican

quebrantos imputables al periodo al que se refieren los estados financieros que, bien porque existe una alta probabilidad de que se produzcan, bien porque no se conozca la totalidad de sus datos o circunstancias, han de contabilizarse bajo diferentes formas de estimaciones y métodos de cálculo, al objeto de que el resultado incluya todas las pérdidas que le corresponden. Según la NIC 10 es toda condición o situación cuyo resultado, ganancia o pérdida, está ligado a la aparición o no aparición de uno o más sucesos en el futuro.

Provisión de cuentas de cobranza dudosa: Cuando el deudor no cumple con pagar las obligaciones a su cargo, el acreedor tiene derecho a formular la provisión correspondiente, cuyo importe reduce el monto de la renta bruta. (MEDRANO CORNEJO, 2018)

Las provisiones para malas cuentas tienen su origen en la incobrabilidad de las cuentas por cobrar, es decir, se origina por la morosidad de los clientes. También se le conoce como "provisiones para cuentas de cobranza dudosa" o "provisión para incobrables". Al finalizar cada período, se debe estimar la parte que posiblemente no se va a poder recuperar de las cuentas por cobrar (RIVERO, 1993).

Ingresos: Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos ordinarios en sí como las ganancias. Los ingresos ordinarios propiamente dichos surgen en el curso

de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

Pasivos: El pasivo o los pasivos son obligaciones actuales, deudas, en que la empresa incurre en el ejercicio de su actividad. Estas derivan de cualquier transacción o hecho pasado que genere una segura o posible deuda que en un futuro puedan originar la entrega de activos para su cancelación. Habitualmente las deudas provienen de adquisiciones de bienes y servicios, aunque pueden tener otros orígenes (JOSE ALCARRIA, 2012)

Mora: La mora es una situación jurídica calificada de retardo imputable al deudor o al acreedor que consiste en un efecto legal automático del pedido de cumplimiento o de que se acepte el cumplimiento, según sea el caso, y que produce la consecuencia de generar responsabilidad por los daños que se ocasionen a la contraparte, así como la asunción de los riesgos por la imposibilidad del cumplimiento de la obligación (ESPINOZA, 2015).

La constitución en mora vale simplemente para manifestar el interés al inmediato cumplimiento: no es un negocio jurídico, porque no constituye, modifica ni extingue, relaciones jurídicas. Puede ser efectuada por un tercero encargado, nuncius o representante, y en este último caso no es necesario que el poder sea conferido por escrito”. En materia de formalidad, “no es necesaria alguna fórmula específica, basta que la declaración emitida por el acreedor denote su voluntad de obtener la prestación debida: un pedido de un encuentro para discutir cómo planificar la ejecución no es un pedido de cumplimiento; lo mismo la invitación a transigir una controversia o para la advertencia de hacer valer las acciones correspondientes (ESPINOZA, 2015).

Es un acto jurídico strictu sensu, porque está dirigida a solicitar el cumplimiento al deudor –o a que el acreedor acepte el cumplimiento– y a no modificar la propia esfera jurídica (ESPINOZA, 2015)

Impuesto: El impuesto a la renta es un tributo creado por el Estado Peruano con la finalidad de proveer de recursos económicos al Estado para que éste pueda financiar la atención de los servicios públicos más elementales de la nación. Este impuesto grava (obliga a pagar) un determinado porcentaje de los ingresos que pueda percibir una persona natural o una empresa, sociedad conyugal, sucesión indivisa (en caso el contribuyente titular fallezca) o una asociación de hecho (grupo de personas que, sin constituir una empresa, prestan servicios profesionales o servicios de arte, ciencia u oficio) (CESAR M. VILLEGAS LEVANO, BELLA M. LOPEZ VALLADARES, 2015)

Impuesto a la Renta: En el Perú, las rentas gravadas se han clasificado en cinco categorías, también se incluyen como rentas gravadas aquellas rentas que provienen del exterior, a estas rentas se les llama Rentas de Fuente Extranjera. Todas las rentas generadas en el país, tienen derecho a una deducción establecida por ley a fin de determinar la renta neta. Para el caso de personas naturales esta deducción es un porcentaje fijo de la Renta Bruta (ganancia total en el ejercicio) o un cantidad determinada calculada sobre la base de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) para el caso de las rentas de trabajo; en tanto que, para las rentas empresariales o de negocios, la deducción se calcula sobre la base de los gastos y costos vinculados a la actividad realizada. (CESAR M. VILLEGAS LEVANO, BELLA M. LOPEZ VALLADARES, 2015)

Base imponible: En el impuesto a la renta aplicable a las actividades empresariales, parte del resultado contable (ganancia o pérdida), que fluye de los estados financieros de un

determinado periodo, para llegar a un resultado tributario (renta neta o pérdida tributaria) luego de someter a los ingresos y gastos a particularidades normativas, lo que genera diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y el resultado tributario. (BRAVO CUCCI, 2017)

Renta empresarial: Son rentas de tercera categoría, las que hacen alusión a la actividad empresarial por excelencia, entiéndase a la combinación del capital más el trabajo. (GARCIA MULLIN, 1978)

Pertenece a esta categoría las rentas derivadas de la actividad empresarial en cualquiera de sus facetas, así como las que obtengan los notarios. Se incluye también las rentas de las personas jurídicas, así como las derivadas del ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio y cualquier otra renta no comprendidas en las demás categorías. (MEDRANO, 2018)

Gasto: Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.

Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (MEF, 2010)

Principio de Simplicidad: Consiste en dotar de sencillez y facilidad de comprensión al procedimiento, buscando evitar su complicación por cualquier aspecto riguroso de la secuencia procedimental. No solo se trata de un principio dirigido a mejorar la gestión de procedimientos y tramites en sí, sino también, y quizá sea la parte más útil del principio, se dirige a la organización de los procedimientos administrativos, a la selección del tipo de procedimiento, a la fijación de costos, al establecimiento de trámites, a la expresión gráfica de la información pública, a la simplicidad con que la administración debe expresar sus decisiones y actuaciones a los administrados. Los criterios determinantes para estructurar un procedimiento y fijar sus exigencias son la razonabilidad y la proporcionalidad. (MORON URBINA, 2014)

Principio de informalismo: El informalismo a favor del administrado constituye una de las principales características del procedimiento administrativo moderno por medio del cual supera la clásica noción del criterio estrictamente formal, como el judicial. En el proceso judicial se explica la necesidad del ser formal, porque en esas reglas protege en grado sumo la igualdad entre los litigantes. Formalismo que afecta al administrado porque pone en peligro o esteriliza las posibilidades de acceder a una decisión de fondo de la autoridad, pero que además limita a la propia administración. (MORON URBINA, 2014)

Principio de predictibilidad: Exige que las autoridades entreguen información de cada procedimiento que reúna tres cualidades: información cierta, información completa e información confiable, con el objeto claro de generar en los administrados la expectativa razonablemente fundada sobre la cual ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho y se retire cualquier riesgo de incertidumbre sobre la manera en que sea tramitada y resuelta la situación sometida a la decisión gubernativa. (MORON URBINA, 2014)

5.- INTERROGANTES:

INTERROGANTE PRINCIPAL

- I. **¿Cuál es la consecuencia del trato diferenciado que efectúa el Tribunal Fiscal sobre la documentación que prueba la incobrabilidad de las deudas presentadas por las empresas de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, a efectos de deducirlas como provisión de cobranza dudosa?**

INTERROGANTES SECUNDARIAS

- II. **¿Por qué es importante para una empresa efectuar la deducción de provisión de cuentas de cobranza dudosa?**
- III. **¿Cuáles son las semejanzas entre las empresas de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones y sus diferencias respecto de las empresas privadas no esenciales?**

6.- OBJETIVOS:

OBJETIVO PRINCIPAL

6.1. Determinar la consecuencia del trato diferenciado que efectúa el Tribunal Fiscal sobre la documentación que prueba la incobrabilidad de las deudas presentadas por las empresas de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones, a efectos de deducirlas como provisión de cobranza dudosa.

OBJETIVOS SECUNDARIOS

6.2. Identificar la importancia de efectuar la deducción de provisión de cuentas de cobranza dudosa.

6.3. Determinar las semejanzas entre las empresas de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones y sus diferencias respecto de las empresas privadas no esenciales.

7.- ANTECEDENTES INVESTIGATIVOS:

Previa a la realización del presente proyecto, se encontraron los siguientes antecedentes:

- LOS ACTOS DE INTIMACIÓN EN LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD: ASPECTOS REGULATORIOS Y TRIBUTARIOS. Rosa Elena Heredia Mendoza. Universidad de Lima. . -marzo 2018. Lima – Perú.

En el mencionado trabajo investigativo se analiza la controversia que se ha generado entre la Administración Pública y los concesionarios del servicio público de electricidad respecto al pronunciamiento emitido por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal con relación a los recibos utilizados por los concesionarios para el cobro de deudas generadas por la prestación del servicio público de electricidad.

El Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta ni su Reglamento establecen de manera taxativa cuáles son los documentos por los cuales se puede demostrar la gestión de cobranza, por lo que la SUNAT y el Tribunal Fiscal al momento de resolver la controversia debieron aplicar las normas que regulan el servicio público de electricidad y aceptar como prueba de la gestión de cobranza los recibos del servicio público de electricidad, dado que ley especial prima sobre ley general, es decir, la legislación eléctrica prima sobre la legislación civil que es de alcance general.

8.- HIPÓTESIS:

Dado que actualmente el Tribunal Fiscal, a través de sus resoluciones ha analizado de forma desigual la documentación que acredita las gestiones de cobro para provisionar incobrables de los sectores de agua y saneamiento, telecomunicaciones y electricidad, a pesar de que estas son semejantes al ser empresas que brindan servicio público esencial; es probable que, se esté vulnerando el derecho a la igualdad reconocido por la Constitución Política del Perú y los principios tributarios de Capacidad Contributiva e Igualdad.

9.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Es necesario establecer una regulación igualitaria referente a la provisión de cuentas de cobranza dudosa en la Ley del Impuesto a la Renta en relación a la gestión de cobros a empresas de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones en el Perú dado que existe una deficiencia notoria en el análisis efectuado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, que provoca la confirmación de reparos no ajustados al derecho a la igualdad, pretendiendo el cobro de cantidades millonarias por ingresos que no existen, y que a su vez ocasiona conflictos que llegan a sede judicial como es el caso de Telefónica del Perú vs. SUNAT, del cual se puede apreciar que la administración tributaria, y el Tribunal Fiscal no reconocen a la empresa de telefonía, ninguna de las gestiones de cobro realizadas, aun cuando todos los mecanismos de cobro concurrieron para la obtención de una misma deuda, y es evidente que la intención del administrado fue requerir el pago de las deudas; dicha situación tiene su razón de ser, en la oscuridad que presenta el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta referente a las provisiones de cobranza dudosa, y más específicamente, con respecto a las gestiones de cobro en el artículo 21° inc. F del

Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta , que si bien lo menciona, aun así hace falta definir los tipos de gestión de cobro que puede llevar a cabo una empresa con una extensa cartera de clientes deudores y establecer un criterio uniforme respecto de ellas; por ello el presente trabajo plantea la siguiente alternativa, teniendo en consideración lo señalado por el voto discrepante de Pomar Shiota en la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 17044-8-2010, y lo resuelto en la Sentencia de Primera instancia judicial y la medida cautelar del Expediente Nro. 1529-2011 del caso Telefónica del Perú Vs. SUNAT:

- a. Notificación de deuda anterior mediante recibo: Según la RTF 17044-8-2010 *“Los recibos que se emiten a los clientes consignan en la parte inferior de la glosa “deuda anterior” con el importe de ésta, lo que no supone una exigencia, apercibimiento y/o requerimiento de pago respecto de las deudas vencidas, sin que se exprese su voluntad para que el deudor cumpla inmediatamente con la prestación debida”*. En relación a ello, de acuerdo con la Carta N° 310-GG.GUS.GL/2006, OSIPTEL considera que los recibos emitidos por las empresas que brindan servicios de telecomunicaciones en los que aparece la deuda vencida y no pagada deben ser considerados como una notificación de cobranza; así también si bien *se trata de sistemas de cobranza que no son los que el promedio de los contribuyentes utiliza, se debe reconocer que en el caso de servicios masivos es usual que la intimación de pago se haga en recibos mensuales posteriores, no siendo, una práctica comercial común el envío de cartas notariales, dado el volumen de clientes que estas empresas manejan* (CUCCI, 2017); finalmente, en el voto discrepante de Poma Shiota en la acotada RTF, se reconoce que el aviso de deuda anterior debidamente notificado con el

recibo telefónico al cliente, demuestra la morosidad del deudor, y constituye una gestión de cobro luego del vencimiento de la deuda.

En conclusión, este mecanismo representa una manifestación de voluntad para obtener el pago de la deuda, y se encuentra bajo el respaldo de especialistas en el tema, quienes consideran que efectivamente esta práctica no tendría otra intención más que la de requerir el pago; en ese sentido si por sí mismo el mecanismo descrito constituye una gestión de cobro válida, para una empresa con gran cantidad de clientes deudores; lo será aún más si con esta recurren otros mecanismos, como los que se detallaran en los siguientes puntos.

- b. Telegestión y Sistema Llamador: Este último consiste en un mecanismo que permite efectuar llamadas a clientes morosos, que al vencimiento de una deuda recuerda, informa y comunica la existencia de una deuda pendiente de pago. Al respecto el Tribunal Fiscal indica, que, si bien puede haber documentación que acredite que las llamadas se realizaron, debe acreditarse también que el cliente ha tomado conocimiento del mensaje, sin embargo, a mi parecer, es evidente que el cliente, al escuchar una llamada pregrabada que puede ser más que insistente, sabe que es una solicitando el pago de su deuda, no existe otra intención. Al respecto, en la sentencia de primera instancia del expediente Nro. 01529-2011 contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT, se señala que *“si bien el Reglamento de Impuesto a la Renta prevé que los deudores tributarios deben presentar documentos que acrediten la gestión de cobro por deudas vencidas, también lo es que las normas de carácter tributario no establecen la forma o procedimiento especial que se deba seguir para efectuar la cobranza de la deuda, es decir, no exige mayores requisitos a los consignados en el ordenamiento, ni refiere que los medios de*

cobro no puedan ser realizados de manera automática, o que estos no configuren gestión de cobro que permita exigir el pago de la deuda vencida; circunstancias de las que se desprende que las gestiones de cobranza pueden ser llevadas a cabo por escrito, por llamadas telefónicas, correo electrónico, mensajes de texto, entre otros”; en ese sentido, se puede concluir que la norma no precisa cual es la clase de documento válido para acreditar dicha gestión, si establece la necesidad de un documento que acredite la gestión, lo que efectivamente se puede lograr con el registro de llamadas realizadas, y más aún si concurre este medio probatorio con la documentación proveniente de los recibos a los que se hace referencia en el punto anterior.

- c. Envío de información a INFOCORP respecto de los clientes morosos: El envío de dicha información a la central de riesgo constituiría una gestión de cobro, toda vez que una vez puesto a disposición de INFOCORP esta estaría sujeta a la acción de cobranza, por lo que bastaría que el contribuyente demuestre dicha remisión de documentos a esta institución.
- d. Corte parcial y corte total: Este mecanismo constituye un *mayor peso conminatorio que una carta notarial, y deja clara evidencia de la existencia de dificultades de pago del cliente, lo que es una indiscutible evidencia de riesgo de incobrabilidad. Si a ello, se le añaden las llamadas a través de telegestión y los avisos de adeudo en el recibo mensual de meses siguientes, considero que el riesgo de incobrabilidad se encuentra suficientemente demostrado* (CUCCI, 2017).

En los puntos expuestos, se plantea una propuesta ante *las dificultades para interpretar lo que debe entenderse por “gestiones de cobro”; pues, en el caso de empresas que*

brindan servicios públicos de telefonía y electricidad, se ha considerado que no es suficiente que en un recibo se señale que el mismo cliente está adeudando el consumo de meses anteriores (MEDRANO, 2018); sin embargo, la emisión de recibos con la deuda anterior, las llamadas automatizadas, la remisión de información a la central de riesgo y el corte del servicio; no constituyen otra cosa que no sea requerir el pago, más aun cuando estas concurren para la obtención del pago de una misma deuda, por lo que deben ser aceptadas a modo de establecer un tratamiento equitativo con respecto a la documentación presentada por las empresas de agua y saneamiento, que con solo probar la incobrabilidad a través del recibo es suficiente.

Las razones por las que se debe mejorar el criterio del Tribunal Fiscal de la provisión de cuentas de cobranza dudosa en la Ley del Impuesto a la Renta en relación a la gestión de cobro de las empresas de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones en el Perú reside en la no vulneración al derecho de igualdad y el respeto a la capacidad contributiva.

De una lectura analítica de la norma, esta establece que: *para que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, a) mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o b) se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o c) el protesto de documentos, o d) el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o e) que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha;* es decir, establece cinco alternativas a llevar a cabo por el contribuyente para provisionar sus deudas incobrables, de las cuales teniendo en cuenta el volumen de clientes, de una empresa de agua y saneamiento,

electricidad y telecomunicaciones, la que más se acomoda a sus necesidades es demostrar la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencia las gestiones de cobro, no obstante, es lo único que contempla la norma, y no especifica qué tipo de gestión de cobro será idónea para lograr provisionar, puesto que la administración tributaria ha rechazado varias realizadas por Telefónica y otras empresas de electricidad como se podrá apreciar de las resoluciones del Tribunal Fiscal a las que se hace referencia al final del documento; lo cual no tiene razón de ser, porque lo que se busca es demostrar indicios que permitan concluir que existe probabilidad de no poder realizar la cobranza de la cuenta por cobrar; por tales razones se debe tener presente que una empresa de ese rubro y con esa cantidad de clientes, no puede esperar 12 meses después del vencimiento, o llevarlo a instancias judiciales debido a la gran cantidad de clientes deudores, ya que resultaría más oneroso realizar estas gestiones que el pago por la deuda contraída; finalmente, muchos menos podría realizarse el protesto, ya que no se trata de títulos valores.

Un mejor criterio respecto de la provisión de cuentas de cobranza dudosa en la Ley del Impuesto a la Renta en relación a la gestión de cobros a empresas con extensa cartera de deudas por cobrar, permitiría establecer mayor previsibilidad y seguridad a estos contribuyentes sobre el procedimiento y sus efectos una vez realizada la provisión de cuentas de cobranza dudosa, mediante gestiones de cobro; respetando los principios que amparan al administrado en un procedimiento, como son el de predictibilidad, seguridad jurídica, simplicidad, presunción de veracidad y principalmente el respeto al derecho a la igualdad.

Bajo esa premisa, resulta urgente establecer qué tipo de gestiones podrán llevarse a cabo para provisionar créditos incobrables, y más cuando, hoy en día es importante la prestación de estos servicios a toda la población para su propio desarrollo en sociedad.

10.- ESQUEMA DEL CONTENIDO DEL INFORME

INTRODUCCIÓN

RESUMEN

ABSTRACT

I CAPITULO

DEDUCIBILIDAD DE PROVISIONES DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA

1. EL GASTO EN LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA
2. PRINCIPIO DEL DEVENGADO
3. PRINCIPIO DE CAUSALIDAD
4. DEDUCCIÓN DE PROVISIÓN DE DEUDAS INCOBRABLES

II CAPITULO

EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS
2. ESENCIALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS
3. EMPRESAS DE AGUA Y SANEAMIENTO
4. EMPRESAS DE ELECTRICIDAD
5. EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES
6. DIFERENCIA ENTRE LOS SECTORES DE AGUA Y SANEAMIENTO, ELECTRICIDAD Y TELECOMUNICACIONES
7. DIFERENCIA DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES CON LAS EMPRESAS DEL SECTOR PRIVADO

III CAPITULO

PROVISIÓN DE LAS DEUDAS INCOBRABLES DE EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS: TRATAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL

1. PROVISIÓN DE DEUDAS INCOBRABLES DE LAS EMPRESAS DE
SERVICIOS PÚBLICOS
2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
3. DERECHO A LA IGUALDAD
4. TRATO DESIGUAL INJUSTIFICADO REALIZADO POR EL TRIBUNAL
FISCAL

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

10.- MARCO OPERATIVO:

10.1. Fuentes de Consulta:

9.1.1. Fuentes Primarias: Constitución Política del Perú, Código Tributario, Ley de Impuesto a la renta y su reglamento, Resoluciones del Tribunal Fiscal, Sentencias judiciales.

9.1.2. Fuentes Secundarias: Observación, Análisis

10.2. Estrategia Metodológica:

10.2.1. En primer lugar, se revisarán los conceptos básicos, referentes a deducción de gastos.

10.2.2. Seguidamente se analizará la importancia de la provisión de cobranza dudosa.

10.2.3. Después, analizar la provisión de cobranza dudosa en la Ley de Impuesto a la Renta.

10.2.4. Analizar las gestiones de cobro en la Ley de Impuesto a la Renta.

10.2.5. establecer las semejanzas entre los sectores de agua y saneamiento, electricidad y telecomunicaciones

10.2.6. establecer las diferencias de estos sectores respecto de las empresas privadas no esenciales.

10.2.7. Determinar las consecuencias del trato diferenciado efectuado por el Tribunal Fiscal en sus resoluciones.

10.3. Técnicas:

- De observación documental

Instrumentos

- Para la técnica de observación documental
 - Fichas de registro
 - Fichas de investigación: ficha de observación documentada para la revisión de libros, jurisprudencia, artículos, informes, etc.

11.- CRONOGRAMA:

ACTIVIDADES	2018								
	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGOS	SET
Preparación del proyecto	x	x							

Aprobación del proyecto			x						
Recolección de Información				x	x				
Preparación del Borrador						x	x	x	
Conclusiones y Sugerencias								x	
Presentación final del informe									x

12.- BIBLIOGRAFÍA:

12.1. Normas Legales:

- Constitución Política del Perú de 1993
- Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta
- Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta
- Texto Único Ordenado de la Ley General del Procedimiento Administrativo.

12.2. Textos:

BRAVO CUCCI, J. (2010). *FENOMENO TRIBUTARIO*. LIMA: JURISTA EDITORES.

BRAVO CUCCI, J. (2013). *DERECHO TRIBUTARIO. REFLEXIONES*. LIMA: JURISTA EDITORES.

BRAVO CUCCI, J. (2017). *DERCHEO TRIBUTARIO. REFLEXIONES*. LIMA:
JURISTA EDITORES.

CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. (2018). *PLAN CONTABLE
GENERAL EMPRESARIAL*.

GARCIA MULLIN, R. (1978). *IMPUESTO SOBRE LA RENTA: TEORIA Y TECNICA
DEL IMPUESTO*. BUENOS AIRES: CENTRO INTERAMERICANO DE
ESTUDIOS TRIBUTARIOS (CIET).

MEDRANO, H. (2018). *DERECHO TRIBUTARIO. IMPUESTO A LA RENTA:
ASPECTOS SIGNIFICATIVOS*. LIMA: PUCP FONDO EDITORIAL.

MORON URBINA, J. C. (2014). *COMENTARIOS A LA LEY DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO GENERAL*. LIMA: GACETA JURIDICA.

RIVERO, E. (1993). *Apuntes de estudio. CONTABILIDAD I*. Lima: Centro de
Investigacion de la Universidad del Pacifico.

TARSITANO, A. (2014). EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
COMO FUNDAMENTO DE LA CONSTITUCION FINANCIERA. *REVISTAS
PUCP*, 10.

12.3. Jurisprudencia

- RTF Nro. 17044-8-2010 de fecha 27 de diciembre del 2010, que señala que “el Reglamento de la ley de impuesto a la renta se limita a indicar que deben efectuarse gestiones de cobranza, sin fijar ningún parámetro, criterio o requisito para entender cumplida esta exigencia, no habiéndose establecido taxativamente los medios para su realización, por lo cual no existe una única forma de acreditar

el hecho tal como sostiene la administración. Tratándose de servicios masivos, la forma más razonable es a través de recibos, y mediante el empleo del sistema informativo que controla sus gestiones de cobro, lo que constituye documentación de probanza válida, ha empleado diversos mecanismos de cobranza como son: a) sistema llamador (...) b) tele gestión (...) c) notificación de deuda anterior mediante recibo (...) d) corte parcial y corte total (...) e) notificaciones de baja (...) f) cobranza prejudicial y gestión judicial (...) g) facturas de gestores prejudiciales y de empresas de mensajería (...) h) invitaciones a financiamiento (...) i) envío a central de riesgo (INFOCORP) (...) j) cartas de cobranza a principales clientes (...).”

- RTF Nro. 08278-4-2012 de fecha 25 de mayo de 2012 resolvió que “los recibos que emiten los concesionarios del servicio público de electricidad no son prueba para acreditar la gestión de cobranza, ya que éstos no contienen un requerimiento de pago y sólo tienen carácter informativo. Como consecuencia de ello, no levantó el reparo a la deducción de la provisión de deudas incobrables realizada por la empresa concesionaria”.
- RTF Nro. 01657-4-2007, “Cabe señalar que la referida interpretación establecida por este Tribunal ha sido corroborada con lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley N° 28870, Ley para optimizar la gestión de las entidades prestadoras de servicios de saneamiento, que entre otros, precisa que las entidades señaladas en el artículo 1° de la Ley Nro. 26338 (Ley General de Servicios de Saneamiento), pueden listar en anexos al Libro de Inventarios y Balances las provisiones de deudas incobrables, discriminadas y la morosidad del deudor; así como la gestión de

cobranza se acredita con la emisión del recibo o recibos posteriores haciendo constar la deuda vencida”

- RTF Nro. 08199-4-2017, de fecha 15 de setiembre del 2017 indica que “no obstante que la administración reconoce que nuestra legislación no dispone que los documentos por medio de los cuales se efectúan las gestiones de cobro deban contener datos como el número de comprobante de pago, la fecha de emisión, detalle de cuota y fecha de vencimiento, se le exige el cumplimiento de dichos requisitos a fin de levantar tal reparo, lo que contraviene el criterio contenido en la resolución del Tribunal Fiscal Nro. 1317-1-2015, según el cual la legislación solo ha impuesto la obligación de discriminar las deudas provisionadas en el libro de inventarios y balances, requisito que fue cumplido oportunamente”
- RTF Nro. 4239-10-2016, de fecha , indica que “la provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable, que afecta los resultados de la empresa, por lo que su registro incide en la determinación de la renta imponible del impuesto a la renta de tercera categoría, y para que dicha provisión sea susceptible de ser deducida para propósitos tributarios, es necesario identificar a la cuenta por cobrar a la que corresponda, y demostrar la existencia del riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor”
- RTF Nro. 17044-8-2010 establece que “la ley del impuesto a la renta y su reglamento no han precisado la forma o procedimiento especial que se debe seguir para efectuar la cobranza de la deuda, por lo que dicha gestión se puede efectuar por distintos medios, como puede ser por escrito, por llamadas telefónicas de carácter personal, no así de manera automática, personalmente, u otros medios

tales como el correo electrónico, mensaje de texto, siempre y cuando se encuentre acreditada su efectiva realización y recepción por parte del deudor”

12.4. Fuentes Web:

CESAR M. VILLEGAS LEVANO, BELLA M. LOPEZ VALLADARES. (12 de ABRIL de 2015). *EL IMPUESTO A LA RENTA Y LA OBLIGACION DE DECLARAR.*

Obtenido de http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_9/articulos/El_impuesto_a_la_renta_y_la_obligacion_de_declarar_Villegas_Levano_Cesar.pdf

CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. (2018). *PLAN CONTABLE GENERAL EMPRESARIAL.*

CUCCI, J. B. (14 de JULIO de 2017). *LEGIS.PE.* Obtenido de <https://legis.pe/medios-para-acreditar-cobro-deuda-tributaria/>

ESPINOZA, J. E. (11 de OCTUBRE de 2015). *REVISTAS PUCP.* Obtenido de revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/download/15596/16045

GALVEZ ROSASCO, J. (23 de MAYO de 2018). *EXPRESO.* Obtenido de <https://www.expreso.com.pe/opinion/colaboradores/provision-de-incobrables-gestiones-de-cobro-y-recibos-de-telefonía/>

JOSE ALCARRIA, J. (10 de NOVIEMBRE de 2012). *REPOSITORIO UJI.* Obtenido de <http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/46624/s66.pdf>

MEF. (SETIEMBRE de 2010). *MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACION FINANCIERA.* Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf

RIVERO, E. (1993). *Apuntes de estudio. CONTABILIDAD I*. Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico.

ROJAS NOVOA, S., & BALDEON GUERE, ALEJANDRA. (JUNIO de 2007).

AEMPRESARIAL.

Obtenido

de

http://aempresarial.com/web/revitem/1_3076_33671.pdf

