

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Casación No. 4795-2018

Interpretación jurídica y fuentes del derecho en el ordenamiento
jurídico tributario: Análisis respecto de la Casación No. 4795-2018

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada
que presenta:

Sandra Massiel Caveró Soto

ASESOR:
Eduardo José Sotelo Castañeda

Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre la Casación No. 4795-2018 Interpretación jurídica y fuentes del derecho en el ordenamiento jurídico tributario: Análisis respecto de la Casación No. 4795-2018**", del autor(a) CAVERO SOTO, SANDRA MASSIEL, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 26%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 09/07/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 10 de julio del 2024

SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE	
DNI: 06663245	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6005-0534	

RESUMEN

El presente informe jurídico versa sobre el análisis de la Casación No. 4795-2018 en la cual se plantea la controversia respecto de la infracción normativa de la Norma III y Norma VIII del Código Tributario vinculada a la interpretación del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta toda vez que se incluyen a las comisiones por operaciones de financiamiento en el concepto de 'interés'. En ese sentido, el análisis para dilucidar aquello se basa en comprender qué se entiende por fuentes del derecho, cómo se constituyen las fuentes del derecho tributario, cuáles son los métodos de interpretación jurídica, sus resultados y la aplicación de los mismos teniendo en cuenta el paradigma actual que es el Estado Constitucional de Derecho.

Palabras clave

Estado Constitucional de Derecho, fuentes del derecho tributario, interpretación jurídica, normas contables, resultado extensivo.

ABSTRACT

This legal report deals with the analysis of Cassation No. 4795-2018 in which the controversy arises regarding the normative infringement of Rule III and Rule VIII of the Tax Code related to the interpretation of Article 41 of the Income Tax Law since commissions for financing operations are included in the concept of 'interest'. In this sense, the analysis to elucidate this is based on understanding what is understood by sources of law, how the sources of tax law are constituted, which are the methods of legal interpretation, their results and their application considering the current paradigm which is the Constitutional State of Law.

Keywords

Constitutional rule of law, sources, interpretation, accounting standards, extensive result.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	3
I. INTRODUCCIÓN	4
1.1 Justificación de la elección de la resolución	4
1.2 Presentación del caso	4
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	7
2.1 Antecedentes	7
2.2 Hechos relevantes del caso	9
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	12
3.1 Problema principal	12
3.2 Problemas secundarios	12
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	13
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	13
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	14
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	14
5.1 Fuentes del derecho	14
5.2 Fuentes del derecho tributario	16
5.2.1 La Constitución	17
5.2.2 La ley	19
5.2.3 La jurisprudencia	21
5.2.4 La doctrina jurídica	21
5.3 Derecho Constitucional Tributario	23
5.4 Estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)	24
5.4.1 Calificación jurídica de las NICs	25
5.4.2 Normas tributarias y normas contables	28
5.5 Interpretación jurídica	29
5.5.1 ¿Qué es interpretar? ¿Qué es lo que se interpreta?	30
5.5.2 Métodos de interpretación jurídica	31
5.5.2.1 Método literal (o gramatical)	31
5.5.2.2 Método histórico o histórico evolutivo	33
5.5.2.3 Método ratio legis	33
5.5.2.4 Método sistemático	34
5.6 Interpretación de normas tributarias con ocasión del Código Tributario	35
5.6.1 Norma VIII del Código Tributario en un Estado de Derecho	35
5.6.2 Norma VIII del Código Tributario en un Estado Constitucional de Derecho	37
5.7 Análisis en torno a la interpretación del artículo 41 de la LIR vigente en el ejercicio 2003: Casación No. 4795-2018	40
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	48
BIBLIOGRAFÍA	51

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	7779-2015-0-1801-JR-CA-19
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario, Derecho Administrativo Tributario, Derecho Constitucional Tributario y Teoría General del Derecho
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	Casación No. 4795-2018
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.
DEMANDADO/DENUNCIADO	Tribunal Fiscal – Ministerio de Economía y Finanzas y Lima Airport Partners S.R.L.
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Corte Suprema de Justicia de la República Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

Frente al Derecho Tributario y la aplicación de las normas tributarias en cada caso en concreto, nos encontramos ante un ejercicio previo de razonamiento jurídico del cual es parte la interpretación jurídica. En ese sentido, es fundamental comprender ello para la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes y evitar así decisiones arbitrarias.

No obstante, interpretar las normas tributarias es un arduo ejercicio por la complejidad, no sólo normativa, sino también por lo que implica el abordar los métodos de interpretación y comprender el ejercicio de aplicar los mismos.

En ese sentido, analizar la Casación No. 4795-2018 es importante toda vez que esta denota la relevancia de conocer cómo se constituyen las fuentes del derecho tributario, qué se entiende por interpretar, cuáles son los métodos de interpretación aplicados por la Corte Suprema y si es que estos últimos se orientan en el paradigma de un Estado Constitucional Derecho, en consecuencia, garantizando valores constitucionales.

Ello porque entender el fenómeno lingüístico es complejo, pues el modelo comunicativo que emplea el Derecho no se desprende del lenguaje cotidiano con lo cual comprender la decisión de la Corte Suprema, respecto de la Casación No 4795-2018, resulta trascendente.

1.2 Presentación del caso

Este caso trata de la Casación No. 4795-2018, la cual resolvió que el Tribunal Fiscal interpretó el artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) sin recurrir a los métodos de interpretación ni a las fuentes del derecho tributario pertinente y solo utilizó las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, NICs) en su razonamiento jurídico. En esta línea, la controversia surge al determinar si las comisiones por operaciones de financiamiento pagadas por el contribuyente, así como el costo de la deuda son parte del término 'intereses',

ello con la finalidad de que sea aplicada la exclusión establecida en el artículo 41 de la LIR para la determinación del costo de, por tanto, el cuestionamiento surge si dichas erogaciones deberían considerarse como parte del costo de producción del bien o como gasto del ejercicio.

Teniendo ello en cuenta, el razonamiento jurídico de la Corte Suprema se basa en considerar que, al amparo de la Norma III y Norma VIII del Código Tributario, las NICs no constituyen fuente de derecho tributario siendo que el Tribunal Fiscal al dotar de contenido al término 'intereses' con dichas normas contables estas fueron aplicadas directamente sin mayor razonamiento ni aplicación de los métodos de interpretación jurídica.

Dicha decisión no es aislada toda vez que forma parte de una línea de decisiones que los órganos jurisdiccionales ya han emitido previamente. Así, en la Casación No. 12304-2014 la controversia surge en torno al momento en el que se deben de reconocer los 'intereses en suspenso' y si, para definir el criterio de lo devengado, es correcto recurrir a la NIC 18 puesto que el artículo 57 inciso a) de la LIR no da cuenta del mismo.

En esta línea, el razonamiento jurídico de la Corte Suprema se basa en que, si bien el Tribunal Fiscal en su práctica jurisprudencial aplica las NICs, en atención a la Norma IX del Código Tributario, la aplicación de las NICs debe ser supletoria.

Además, en este caso dicho órgano jurisdiccional analiza la interpretación realizada por la Sala Superior pues esta es errónea no sólo respecto de la norma tributaria sino también de la NIC 18 ya que de ningún párrafo de esta última se puede inferir que los 'intereses en suspenso' son revisados en torno al criterio de lo percibido. Así, lo que la NIC 18 prevé es el supuesto de incertidumbre pues si los ingresos están expuestos a riesgo, estos pueden ser incobrables.

Sin embargo, en este caso, el contribuyente no reconoce tales intereses como ingresos ni como gasto en el ejercicio fiscalizado, sino que se reconocería cuando sean percibidos. En ese sentido, se vulnera el artículo 57 de la LIR pues este regula el criterio de lo devengado asimismo crear un nuevo supuesto de

hecho en base a una interpretación errónea de la NIC 18 también constituye una infracción a la Norma IX del Código Tributario.

Del análisis del razonamiento de la Corte Suprema, no se establece pronunciamiento expreso respecto del empleo de las NICs en la interpretación jurídica de normas tributarias, sino que, solo se ratifica que estas no son fuente de derecho tributario y que pueden aplicarse supletoriamente sujeto a que previamente se apliquen los métodos de interpretación y tales normas tributarias no sean desnaturalizadas.

Seguidamente, es menester traer a colación la Casación No. 46348-2022, así similar al caso a analizar en el presente informe, la controversia gira en torno a las comisiones y si estas deben ser consideradas como costo o gasto. La diferencia radica en que en la Casación No. 4795-2018 se analiza si las comisiones por operaciones de financiamiento son parte de la exclusión del artículo 41 de la LIR mientras que en la Casación No. 46348-2022 el análisis gira en torno a las comisiones de estructuración y si estas deben ser analizadas en torno al Decreto Legislativo No. 299 y Decreto Legislativo No. 915 en lugar de la NIC 17.

Para ello, el órgano jurisdiccional encargado de resolver la controversia en esta última analiza que, en el marco de la Norma III del Código Tributario, las NICs no constituyen fuente de derecho tributario sino solo son normas técnicas, en ese sentido, al recurrir directamente a la NIC 17 para resolver la controversia se vulnera la norma tributaria y el principio de seguridad jurídica. Asimismo, no resultaba necesario que la Sala Superior recurra a las normas contables toda vez que tanto el Decreto Legislativo No. 299 y el Decreto Legislativo No. 915 prevén que las comisiones son desembolsos incurridos en la constitución de la deuda, al igual que los intereses.

De acuerdo con las decisiones judiciales expuestas, resulta claro que las NICs no constituyen fuente de derecho tributario, no obstante, de las Casaciones Nos. 12304-2014 y 46348-2022 se entiende que se puede recurrir a estas como

fuentes técnicas, pues no son vinculantes, en tanto no ocupan un rol especial en la interpretación jurídica.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1 Antecedentes

El 6 de junio del 2005, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a Lima Airport Partners S.R.L. (en adelante, la Compañía) mediante el Requerimiento de información No. 0121050000083 respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

El 31 de agosto del 2006, la Compañía fue notificada con las siguientes Resoluciones de Determinación y de Multa:

- Resoluciones de Determinación Nos. 012-003-0010257 a 012-003-0010269, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2003.
- Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0010066, 012-002-0010068, 012-002-0010071 y 012-002-0010073, emitidas por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Mediante la Resolución de Determinación No. 012-003-0010257, la Administración Tributaria formula reparos respecto a i) las comisiones por operaciones de financiamiento pues considera que estas fueron deducidas indebidamente; ii) el costo de la deuda, en tanto este se encuentra directamente relacionado con la construcción de un activo calificado por lo que también fue deducido indebidamente y; iii) gastos generales (CPMO) pues estos se encuentran relacionados directamente con la construcción del activo así no debieron deducirse.

El 4 de octubre del 2007, la Compañía interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones anteriormente citadas, que fue resuelto con la Resolución de

Intendencia No. 0150140007908 donde declaró infundado el recurso interpuesto por la Compañía.

El 26 de febrero del 2009, la Compañía interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia No. 0150140007908.

El 22 de mayo del 2015, la Compañía fue notificada de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04090-8-2015 (en adelante, la Resolución), mediante la cual se resolvió lo siguiente:

- (i) Declarar NULA la Resolución de Intendencia No. 0150140007908 de 30 de diciembre de 2008, en el extremo referido a las multas vinculadas con el reparo denominado “Comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados”, así como las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0010066, 012-002-0010068, 012-002-0010071 y 012-002-0010073 en lo que corresponde a dicho extremo.
- (ii) REVOCAR la Resolución de Intendencia No. 0150140007908 de 30 de diciembre de 2008 en lo que respecta a los reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2003
- (iii) CONFIRMARLA en lo demás que contiene, siendo que la Administración deberá efectuar las verificaciones ordenadas y proceder a realizar las reliquidaciones correspondientes, de ser el caso.

El 7 de agosto de 2015, la SUNAT interpuso demanda contencioso-administrativa contra el Tribunal Fiscal y la Compañía solicitando la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04090-8-2015 respecto de los siguientes reparos, puesto que estos no debieron ser deducidos: i) comisiones por operaciones de financiamiento y ii) costo de la deuda.

El 7 de junio de 2017, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera declaró fundada en parte la demanda. Así, dicho juzgado acoge la pretensión principal del demandante en tanto la Resolución adolece de falta de motivación, no obstante, respecto a la pretensión accesoria ésta es improcedente por no haberse agotado vía administrativa sobre el fondo de la controversia.

El 20 y 21 de junio de 2017, el Tribunal Fiscal y la Compañía interponen recurso de apelación contra la Sentencia de Primera Instancia.

El 25 de enero de 2018, la Sala confirma la Sentencia de Primera Instancia.

El 14 y 15 de febrero de 2018, el Tribunal Fiscal y la Compañía interponen recurso de casación.

El 21 de enero de 2019, la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria declaró procedente el recurso de casación. Posteriormente, el recurso de casación fue declarado infundado y se ordenó el archivamiento definitivo del proceso.

A la fecha, el proceso ha concluido.

2.2 Hechos relevantes del caso

Posiciones de las partes en el proceso judicial

Fundamentos de la demandante

SUNAT considera que las comisiones pagadas por los financiamientos otorgados por las entidades bancarias son parte del costo tributario del activo en virtud del artículo 41 de la LIR. Asimismo, menciona que los costos de la deuda son también parte del costo tributario del activo toda vez que los conceptos que lo conforman no son intereses sino honorarios y gastos correspondientes a asesores legales y consultores externos.

Al respecto, alega que la Resolución es nula porque aplicó la interpretación extensiva respecto del término 'interés' lo cual contraviene la Norma VIII del Código Tributario. Asimismo, se vulnera la Norma III del referido Código porque la Resolución considera que las NICs constituyen fuente de derecho tributario. Y, finalmente, no existe motivación respecto del método de interpretación aplicado para incluir a los gastos por financiamiento en el término 'interés'.

Fundamentos de los demandados

La Compañía señala que en la Resolución no se realizó interpretación extensiva sino más bien una interpretación literal de la norma tributaria en cuestión. Asimismo, existen diversos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Fiscal que recurre a las NICs para dar significado a la norma, incluso, la propia Administración recurre a estas. Finalmente, la Compañía apoya su argumentación basándose en el Informe No. 032-2007-SUNAT/2B0000 siendo que en este la Administración desarrolla que las cargas financieras son parte del término 'interés'.

Por su parte, el Tribunal Fiscal alega que no utilizó el método de interpretación extensiva para analizar el concepto de 'intereses' que atañe en el artículo 41 de la LIR, en ese sentido, no vulnera la Norma VIII del Código Tributario. Asimismo, no vulnera la Norma III del mismo Código pues no solo recurre a las NICs para interpretar.

Pronunciamientos judiciales

Primera Instancia Judicial

El Juzgado considera que el Tribunal Fiscal en la Resolución no aplicó el método de interpretación literal pues este último reconoce que el artículo 41 de la LIR no regula el valor de producción y dota de contenido a la norma tributaria aplicando directamente las NICs de manera que no toma en cuenta que estas no constituyen fuente de derecho tributario.

Apelación de Sentencia de Primera Instancia

La Compañía apela la Sentencia de Primera Instancia y menciona que el Tribunal Fiscal sí interpretó de manera literal el artículo 41 de la LIR y solo recurrió a las NICs para determinar si las comisiones son parte del concepto de 'intereses'.

Asimismo, el Tribunal Fiscal interpuso recurso de apelación mencionando que sí existió motivación, esto porque en aras de aplicar la interpretación literal, la

Resolución se detiene a explicar el término 'intereses' en relación con la LIR y las NICs.

Segunda Instancia Judicial

Acorde al proceso seguido, la Sala desglosa la Norma III y Norma VIII del Código Tributario, además de utilizar doctrina, para el análisis de las NICs pues estas no constituyen fuente de derecho tributario sino son instrumentos de soft law, en ese sentido, no son vinculantes. Así, acogerse directamente a dichas fuentes técnicas para dilucidar si las comisiones son parte del concepto de 'intereses' además de dar contenido a este último contraviene al ordenamiento. Se confirma la sentencia apelada.

Interposición de Recurso de casación

La Compañía y el Tribunal Fiscal interponen recurso de casación. Por un lado, la Compañía alega que existe un error al desconocer a las normas contables como normas vinculantes, para ello se ampara en el artículo 223 de la Ley General de Sociedades alegando que en este se especifica que los principios de contabilidad y las normas contables constituyen fuente de derecho en tanto fueron incorporados al ordenamiento jurídico por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 013-98-EF/93.01. Además, existe vasta jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la que se utiliza las NICs para interpretar supuestos que la norma tributaria no prevé por tanto no se vulnera la Norma III del Código Tributario.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal señala brevemente que la instancia de mérito incurre en vicio aparente porque no realizó un análisis de la Resolución pues, caso contrario, en esta última sí se explica y desarrolla el criterio adoptado.

Casación No. 4795-2018

Se emite la Casación No. 4795-2018 respecto de la cual la Corte Suprema pone fin al proceso. Así, señala que las NICs no son fuente de derecho tributario porque su finalidad es regular la presentación de los estados financieros, asimismo, estas son oficializadas por una resolución administrativa emitida por un órgano distinto a la Administración Tributaria, en ese sentido, no es vinculante

y su aplicación directa en la interpretación del artículo 41 de la LIR transgrede la Norma III del Código Tributario. Además, el órgano jurisdiccional considera que dicha práctica configura una interpretación extensiva de la norma tributaria con lo cual se vulnera también la Norma VIII del Código Tributario.

Finalmente, respecto de la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal donde se utilizan las NICs determina que ello no es vinculante puesto que constituyen pronunciamientos emitidos por un órgano administrativo y no uno judicial.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1 Problema principal

¿Es correcta la decisión de la Corte Suprema de declarar infundado el recurso de casación por considerar que se transgredió la Norma III y Norma VIII del Código Tributario para efectos de interpretar el artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta?

3.2 Problemas secundarios

¿La NIC 16 y NIC 23 constituyen fuente del derecho para el derecho tributario?

¿El empleo de la NIC 16 y NIC 23 transgrede el ordenamiento jurídico tributario?

¿Se permite el empleo de la NIC 16 y NIC 23 en la interpretación de normas tributarias?

¿El alcance de la Norma VIII del Código Tributario ha sufrido cambios provocados por la interpretación dentro del paradigma de un Estado Constitucional de Derecho?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

En este caso, el análisis surge al cuestionar si la interpretación del artículo 41 de la LIR fue acorde al ordenamiento tributario pues se empleó la NIC 16 y NIC 23 para determinar si las comisiones por las operaciones de financiamiento son parte del costo del activo producido o gasto.

Al respecto, de la Norma III del Código Tributario, y el ordenamiento jurídico, se descarta que las Normas Internacionales de Contabilidad constituyen fuente del derecho tributario; sin embargo, estas pueden contribuir como fuentes técnicas en el razonamiento jurídico.

Así, el empleo de estas no necesariamente va a transgredir el ordenamiento jurídico tributario si se condicionan a la aplicación de los métodos de interpretación y a las fuentes del derecho tributario. Por tanto, el empleo de la NIC 16 y NIC 23 se encuentra sujeto al razonamiento jurídico pertinente en torno a las fuentes que sí constituyen fuentes del derecho tributario.

En la práctica jurídica se ha normalizado el empleo de las NICs para definir o dar contenido a diferentes conceptos que los enunciados tributarios acogen, no obstante, tal ejercicio es incorrecto pues en muchas ocasiones no es necesario recurrir a estas. Ello denota la falta de conocimiento de aquello que implica la interpretación jurídica en materia tributaria pues la Norma VIII del Código Tributario ha sufrido cambios ya que no solo se concibe este ejercicio desde los métodos de interpretación sino también como una interpretación conforme a la Constitución pues el paradigma bajo el cual se enmarca el sistema jurídico es el Estado Constitucional de Derecho.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

La decisión de la Corte Suprema al declarar infundado el recurso de casación es correcta toda vez que se transgrede la Norma III y la Norma VIII del Código

Tributario. No obstante, es objeto de crítica el razonamiento jurídico de dicho órgano jurisdiccional en tanto es fundamental comprender qué se entiende por fuentes del derecho y cómo se constituyen las fuentes del derecho tributario. Atendiendo a ello, la NIC 16 y NIC 23 son fuentes técnicas y no vinculantes.

Una vez abordado ello, la crítica surge en torno al razonamiento de la transgresión de la Norma VIII del Código Tributario pues en el caso en cuestión dicha transgresión no se configura por un resultado extensivo del artículo 41 de la LIR en torno a la inclusión de las comisiones por operaciones de financiamiento en el concepto 'intereses' sino por no comprender qué es interpretación jurídica y cómo interpretar en el paradigma actual.

Se requiere que la interpretación jurídica de las normas tributarias se realice no solo conforme a los métodos de interpretación sino también conforme a la Constitución pues, bajo un Estado Constitucional de Derecho, es importante que los valores constitucionales sean transversales a los fundamentos que respaldan la decisión de la Corte Suprema.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1 Fuentes del derecho

La comprensión respecto de las fuentes del derecho es elemental para todos los operadores del sistema legal, desde el legislador hasta los operadores jurídicos e intérpretes. En esta línea, menciona Aguiló (2015), entender aquello que son las fuentes de derecho es “demasiado básico” pero no en el sentido escéptico sino desde dos características: (i) demasiado elemental y (ii) demasiado fundamental.

Al respecto, la falta de interés o menosprecio por comprender qué es una fuente del derecho acarrea consecuencias significativas en la aplicación y en el desarrollo del derecho: si el legislador no comprende plenamente en qué consisten las fuentes del derecho se encontrará supeditado a la promulgación de leyes contradictorias con los valores constitucionales que enmarcan el

ordenamiento jurídico, incluso, estas podrían ser inaplicables en la práctica. Del mismo modo, si los operadores jurídicos y los intérpretes no tienen una comprensión clara acerca de las fuentes del derecho se encontrarán inducidos a errores tanto en la interpretación jurídica como en la aplicación de las normas en cada caso en concreto lo cual va a acarrear decisiones no solo injustas sino también incoherentes.

Pero comprender qué se entiende por 'fuente del derecho' deviene en múltiples acepciones y aproximaciones. Cabe resaltar que, se infiere que es una metáfora el empleo del término de 'fuente' para dar significado a la complejidad jurídica.

En ese sentido, por fuente, la primera acepción del Diccionario de la Real Academia Española entiende esta como el "manantial de agua que brota de la tierra" (Real Academia Española, s.f., definición 1). Así, atendiendo a ello, se deduce que la metáfora gira en torno al origen del Derecho.

Ahora bien, las múltiples concepciones respecto de las fuentes del derecho surgen de las diferentes visiones de iusnaturalistas, positivistas, postpositivistas, entre otros. A modo de ejemplo, desde la visión positivista, las fuentes del derecho se reconocen como hechos y actos jurídicos. Para ello, Montoro (1984) señaló la definición de fuentes del derecho de Bobbio como aquellas que "consisten en los «actos o hechos a los que ligamos el nacimiento, la modificación o la extinción de una norma jurídica»" (p. 58).

En esta misma línea, Kelsen menciona que un hecho o un acto reviste de importancia en tanto la norma es aquello que le otorga significado y contenido, así, para este autor "el enunciado de que un acto de conducta humana situado en el tiempo y el espacio es un acto de derecho (o un acto contrario a derecho) es el resultado de una explicitación específica, a saber, una explicitación normativa" (1960/1982, p.17).

Tradicionalmente, las fuentes del derecho son concebidas desde dos planos: fuentes del derecho materiales y fuentes del derecho formales. La primera hace referencia a aquellos factores, acontecimientos o hechos que van a propiciar el

contenido y la razón para la producción de normas jurídicas en tanto la segunda será el procedimiento mediante el cual se va a formular la primera. Dicho de otro modo, mientras que las fuentes del derecho materiales recogen hechos sociales, el contexto y otros factores externos; las fuentes del derecho formales dan consistencia a ello mediante el procedimiento de creación de norma jurídica y la competencia para el mismo.

Ello reviste de importancia toda vez que no todos los actos jurídicos revisten de legitimidad para ser considerados fuentes del derecho ni todas las entidades tienen dicha capacidad. La distinción entre tales actos jurídicos es fundamental, entonces, para entender la complejidad y la diversidad que denota la constitución de las fuentes del derecho. Así, reflexionar y analizar qué constituye cada una y cómo estas podrán ser aplicadas en el caso concreto deviene de un análisis cuidadoso para el funcionamiento eficaz del sistema legal.

5.2 Fuentes del derecho tributario

En la sistematización general del ordenamiento jurídico, la clasificación tradicional de las fuentes del derecho es útil, no obstante, a efectos del presente informe resulta pertinente la división de las fuentes del derecho tributario en legales y extralegales. Cabe precisar que dicha diferenciación no es producto de la adopción de una postura positivista, sino que resulta beneficiosa la ilustración que se desprende de, por un lado, las fuentes del derecho legales y su reconocimiento y obligatoriedad en el ordenamiento jurídico; mientras que, por otro lado, las fuentes del derecho extralegales que si bien son consideradas para el razonamiento jurídico no tienen per se carácter obligatorio.

En esta línea, en la Sentencia que recae en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional (2006) clasifica las fuentes del derecho en (i) fuentes normativas (o formas normativas) y (ii) otras fuentes del derecho. Así, para dicho colegiado, respecto a las primeras, serán aquellas normas con rango de ley y aquellas de rango reglamentario; mientras que, respecto a las segundas, considera a la jurisprudencia, la doctrina, los principios generales del derecho y la costumbre.

Así las cosas, Danós (1994) explica que “las fuentes del derecho tributario son un subsistema no distinto al sistema general de fuentes” (como se citó en Chávez, 2022, p. 28). Entendiendo ello así, el marco legal y normativo que rige el sistema legal se encuentra delimitado por distintas ramas del derecho, entre ellas, el derecho tributario. Esta última dota, con su propio sistema de fuentes, derechos y obligaciones tanto a las autoridades administrativas tributarias como a los contribuyentes.

Cabe resaltar que, dicho subsistema se encuentra delimitado por la norma fundamental, entendiendo así a la Constitución Política, toda vez que es la norma suprema pues es considerada como fuente de fuentes. Ello también se entiende del orden de prelación implícito que brinda la Norma III del Código Tributario, siendo que esta entiende que las disposiciones constitucionales, los tratados internacionales las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, las leyes orgánicas o especiales, y los decretos supremos y las normas reglamentarias son aquellas fuentes del derecho tributario con calidad de fuentes creadoras de normas jurídicas asimismo difieren de la jurisprudencia y doctrina ya que estas últimas no crean derecho propiamente además no tienen carácter de obligatorias y se puede prescindir de las mismas en tanto su función radica en propiciar ciertas pautas para el razonamiento jurídico.

En ese sentido, es pertinente la revisión de aquellas fuentes del derecho tributario que debieron ser revisadas por la Corte Suprema en el análisis de la controversia que denota la Casación No. 4795-2018:

5.2.1 La Constitución

La Constitución se configura como el marco normativo supremo y aquella que establece la estructura, funcionamiento y principios básicos del Estado. Así, el artículo 51 de dicho cuerpo normativo recoge que es la Constitución aquella que tiene la máxima jerarquía al prevalecer sobre toda norma legal. En ese sentido, esta es considerada como la norma suprema reguladora del ordenamiento jurídico y fuente de fuentes.

Asimismo, en el derecho tributario en tanto sus fuentes configuran un subsistema estas se encuentran delimitadas por la norma fundamental, la Constitución, lo cual implica el sometimiento del ordenamiento jurídico a esta. Es aquella que le otorga facultades al Estado para ejercer su potestad tributaria asimismo regula los tipos de tributos y el procedimiento legal establecido para materializarlos.

En base a ella, se afirma la existencia de los principios tributarios que deben ser observados por el Estado al ejercer su *ius imperium* garantizando así la no actuación arbitraria por parte de éste de manera que se protegen los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Cabe resaltar que, la Constitución en el Estado Constitucional de Derecho está caracterizada por su rigidez ello puesto que, tiene un procedimiento agravado para su modificación asimismo esta intenta tener presencia normativa con su eficacia directa aplicada a solución de casos concretos en lo cual el sistema de reglas no parece haber colmado todos los efectos y derivaciones de los valores subyacentes que la Constitución ha proclamado.

Entonces, la supremacía constitucional y el reconocimiento de su contenido en tanto reglas y principios ha sido discutido por posiciones de las distintas escuelas jurídicas que, en realidad, reflejan otras maneras de entender el Derecho. Esto se ve reflejado en la manera de aplicar con preferencia determinados métodos de la interpretación pues concebir la Constitución como un objeto reglamentarista y aplicarle argumentos que derivan del formalismo, refugiados en un supuesto principio de legalidad, encubre la verdadera textura de la Constitución, es decir, su tipología de reglas y principios. Siendo así, la admisión de dicha diferencia entre reglas y principios, con matices, debe ser tomada en consideración antes de la interpretación jurídica y esto no solo en materia constitucional sino en aplicación de todas las normas del ordenamiento.

5.2.2 La ley

Si bien el Tribunal Constitucional en su línea jurisprudencial recoge que en tanto nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho, la ley no es la norma suprema sino la Constitución, en lo tributario, la ley es aquella fuente del derecho tributario esencial en tanto desempeña múltiples roles al establecer las bases y principios para la creación y administración de los tributos. En ese sentido, se concibe a ésta como “la fuente por excelencia del derecho tributario” (Sevillano, 2019, p. 84).

Así, la norma jurídico-tributaria es aquella que está compuesta por el silogismo lógico que existe en común con cualquier otra norma jurídica. Así, su configuración deviene en el presupuesto de hecho y su consecuencia jurídica: A \square B. En esta línea, González (1997) menciona que, en tanto a su composición, ésta puede ser equiparable con cualquier otra norma del marco jurídico.

De acuerdo con lo expresado, Kzam Neto menciona que no existe diferencia alguna entre las normas jurídico – tributarias y las normas jurídicas de las distintas ramas del derecho: “Todas presentan el mismo juicio hipotético condicional y tienen la misma composición dual (...) En el subsistema tributario, podemos decir que la regla matriz de los diversos tributos es una norma primaria impositiva” (2014, p. 73).

Lo señalado por el autor reviste importancia en tanto la peculiaridad de la norma jurídico – tributaria recae en el presupuesto de hecho el cual se identifica como ‘hipótesis de incidencia’. Pues el conjunto de hechos o situaciones que generen la obligación tributaria se constituye para el legislador como la hipótesis de incidencia, Ataliba (1987) menciona así que dicha incidencia será el fenómeno jurídico de subsumir un hecho real en la hipótesis legal siendo consecuencia de ello la institución de un tributo.

Entonces, en tanto está dotada de fuerza normativa esta es la creadora del tributo, pues cabe mencionar que en los elementos esenciales del tributo se ubica su carácter ex lege. No obstante, esta función no se encuentra delegada

únicamente al Poder Legislativo toda vez que la Constitución, en su artículo 74, habilita la regulación del tributo mediante cualquier norma emanada bajo el procedimiento legal correcto para el fin que se disponga a regular en materia tributaria.

En esta línea, una norma será válida en tanto cumpla con el procedimiento legal establecido para su producción jurídica así deberá cumplir con la competencia y no deberá ser incompatible con las normas jerárquicamente superiores. Cabe resaltar que, conforme a lo mencionado por el Tribunal Constitucional, ello no puede ser confundido la vigencia de la norma pues esto último radica en la aprobación y posterior publicación, es decir, la publicación será esencial para tal fin.

En este sentido, la Norma X del Código Tributario recoge que la norma se encontrará vigente al día siguiente de su publicación en el Diario El Peruano, salvo disposición contraria de la misma ley que va a postergar su vigencia en todo o en parte. Nótese que la vigencia de la norma es fundamental en tanto se encuentra respaldada con el principio de publicidad y, consecuentemente, con el principio de seguridad jurídica. Así, en tanto una norma es publicada, y por ende vigente, se le da la oportunidad al contribuyente de conocerlas y aplicarlas en aras de la defensa de sus derechos.

Cabe resaltar que, la vigencia de la norma tributaria es la condición para su eficacia, sólo así se van a desplegar los efectos jurídicos y podrá ser aplicada en la práctica. En esta línea, la publicación no se determina en torno a la validez o invalidez sino de la eficacia e ineficacia, si una ley no se publica entonces es ineficaz porque no es vigente. Una norma que se encuentra en vigor podrá ser observada y cumplida por el contribuyente, así como por los operadores jurídicos, por tanto, existe un equilibrio entre la vigencia y la eficacia ya que se encuentran relacionadas.

5.2.3 La jurisprudencia

Las fuentes extralegales constituyen fuentes del derecho tributario aun cuando no son de uso obligatorio ni sean productoras de norma jurídica. La jurisprudencia se enmarca en este conjunto.

Esta nace de la argumentación jurídica por parte de los operadores jurídicos en tanto estos realicen un análisis pertinente a cada caso en concreto. Dicha fuente del derecho extralegal puede ser proporcionada ya sea por el máximo intérprete, el Tribunal Constitucional, así como por los órganos jurisdiccionales y administrativos, los cuales resuelven conforme a la materia tributaria en cuestión.

No obstante, cabe cuestionarse el alcance de ésta dado que el Tribunal Fiscal adopta criterios que, en múltiples ocasiones, no son uniformes pues resuelven cada caso en concreto. Incluso, de la lectura de la jurisprudencia fiscal pueden derivarse contradicciones al momento de interpretar la norma jurídica.

En esta línea, si bien la Norma III del Código Tributario regula, ampliamente, a la jurisprudencia como fuente del derecho tributario, años atrás el Tribunal Fiscal no ostentaba la facultad de emitir resoluciones con carácter de observancia obligatoria. Se entiende entonces que dicha norma tributaria adopta la jurisprudencia en materia judicial, no obstante, cabe resaltar que en la actualidad dicho órgano administrativo sí tiene la facultad de emitir tales resoluciones, en ese sentido, esta es fuente; sin embargo, el uso de la misma tendrá que ser restringido y en línea con los criterios de interpretación pertinentes pues “la suma de una porción de decisiones individuales no forma una decisión normativa” (Ataliba, como se cita en Moussallem, 2012, p. 221).

5.2.4 La doctrina jurídica

Como ya se ha mencionado, las fuentes extralegales no revisten de obligatoriedad en tanto su uso influye meramente en la interpretación para el análisis de cada caso en concreto. Acorde a ello, la doctrina jurídica se ubica en este extremo.

En la Sentencia que recae en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional (2006) recoge que aquello que conforma la doctrina son teorías filosóficas y hasta científicas respecto a múltiples temáticas de manera que se explican así conceptos o instituciones que le confieren sentido a las categorías jurídicas por tanto esta denota importancia.

Sin embargo, es cierto que la doctrina jurídica encuentra su esencia en los alcances que esta proporciona para explicar y describir instituciones y conceptos, no obstante, se debe resaltar que esta se forma de las opiniones de los dogmáticos dedicados al estudio del derecho tributario así estos acogen distintas posiciones pues la visión de cada uno nace del contexto en el que se encuentren y la corriente doctrinaria que cada uno acoge.

En ese sentido, el profesor Durán señala que es provechoso que los países latinoamericanos, como el nuestro, mire a la doctrina que producen aquellos países prestigiosos en tanto pueden expandir su estudio por el derecho tributario y hasta reforzar el mismo, no obstante, lo peligroso radica en que muchas veces estos

acaban leyendo y estudiando el texto de las teorías jurídicas sin lograr captar el contexto de las mismas, con lo que pierden un elemento central de entendimiento, y pueden acabar reconociendo conclusiones teóricas y prácticas que en realidad no corresponden a tales reflexiones (2015, p. 203).

Así, no existe prohibición alguna con que la doctrina jurídica sea parte del entramado de fuentes y por ende sea tomada en cuenta al momento de interpretar y adoptar un razonamiento jurídico respecto de los casos analizados, tampoco existe cuestionamiento alguno si es que la doctrina jurídica extranjera es acogida en el marco jurídico nacional provocando su desarrollo, el problema consiste en que si no se conocen “cuáles son los marcos de referencia, parámetros culturales, temporales y de lugar, y las perspectivas jurídicas del *sitio*

de producción desde el que nos habla” (Durán, 2015, p. 203) la consecuencia será que el ordenamiento jurídico va a devenir en incoherente y caótico.

5.3 Derecho Constitucional Tributario

En tanto rige un Estado Constitucional de Derecho, la Constitución es la norma suprema reguladora de reglas y principios que son esenciales en el ordenamiento jurídico. El derecho tributario no se encuentra ajeno a esta, así, se encuentra sujeto a su regulación con lo cual no es posible interpretar las normas tributarias de manera aislada, estas deben ser comprendidas y aplicadas en el contexto del marco constitucional. En esa línea, Spisso (1991) recoge que la rama constitucional también acoge las manifestaciones de riqueza de los ciudadanos en tanto existen principios implícitos en la Constitución los cuales juegan un rol benefactor con el gasto público.

Así, se entiende que la importancia de este radica en su capacidad para regular la potestad tributaria del Estado en tanto no transgreda la esfera económica y patrimonial del contribuyente y, en consecuencia, vulnere sus derechos. Cabe resaltar que este paradigma recoge los principios constitucionales tributarios los cuales adquieren gran relevancia. Si bien no existe uniformidad en la doctrina respecto de cuántos son y cuáles, el artículo 74 de la Constitución hace mención del principio de reserva de la ley, principio de igualdad y principio de no confiscatoriedad ellos acorde con el respeto de los derechos humanos.

Si bien, conforme se ha mencionado, todos los principios constitucionales tributarios resultan relevantes y esenciales en el ordenamiento, para el análisis realizado en el presente informe es pertinente desarrollar el principio de legalidad – reserva de ley.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto a dichos principios constitucionales tributarios, así, dicho colegiado considera que existe una diferenciación entre ambos y es que, por un lado, el principio de legalidad consta en la subordinación de los poderes públicos a las leyes generales y abstractas

mientras que, por otro lado, el principio de reserva de ley se basa en que, sólo por ley, se deben regular ciertas materias.

Sin embargo, este erróneamente realiza dicha división ello porque de ser así, se estaría considerando al principio de legalidad como un principio común respecto a que todos los poderes se encuentran sometidos a la ley. Es por ello por lo que, en consonancia con la Norma IV del Código Tributario, el principio de legalidad y el de reserva de ley deben ser mirados de manera conjunta en tanto ambos encuentran su eje en la producción normativa.

En ese sentido, Sevillano (2019), quien adopta la postura de la equivalencia de ambos, menciona que el principio de legalidad en realidad es el principio marco que va a determinar la competencia, es decir, va a determinar en quién recae el poder tributario mientras que la reserva de ley lo complementa en tanto va a excluir a las normas reglamentarias de dicha potestad.

Incluso, de no considerarse como tal, podría considerarse de manera errada una visión limitada de tributo que va a girar en torno únicamente al principio de legalidad desnaturalizando así el mismo. Así, no se debe de concebir una visión positivista de tal principio de legalidad en tanto este hacía referencia a la concepción de tributos sólo desde la ley formal, sino que, en el marco del Estado Constitucional de Derecho, se debe resaltar que la esencia radica en el mandato de la ley acorde a los valores constitucionales de manera que no se ampara el abuso del derecho.

5.4 Estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)

La contabilidad es el estudio del sistema de información que mide las actividades que desarrolla una empresa en el transcurso de su puesta en marcha para posteriormente procesar los datos que serán consolidados en informes con la finalidad de que los resultados sean comunicados a aquellos que toman decisiones, es decir, a los usuarios de la información financiera.

Siendo así, esta ha sufrido un proceso de armonización contable y ello se efectúa debido a los cambios fundamentales en los mercados financieros. Así, existió un incremento acelerado en los mercados internacionales de capital que conllevó a

la reducción de barreras del comercio internacional. En ese sentido, se materializa la necesidad de innovar en las transacciones de los negocios mientras que los usuarios de información financiera incrementan la demanda de mayor transparencia.

Por tanto, la globalización de la economía y la internacionalización y agrupación de los mercados de negocios y de valores propician el escenario para la creación de nuevos canales de distribución de la información financiera además de la necesidad de un lenguaje uniforme entre los usuarios, esto fue el punto de partida para la creación de las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy Normas Internacionales de Información Financiera.

5.4.1 Calificación jurídica de las NICs

Las normas contables fueron creadas por el International Accounting Standards Board (IASB), antes International Accounting Standards Committee (IASC), el cual se consolida como organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. Estas eventualmente podrán ser oficializadas en el ordenamiento jurídico peruano conforme se menciona posteriormente.

La necesidad de adoptar las NICs, hoy NIIFs, radica en el conocimiento que demandaban los usuarios para la toma de sus decisiones (necesidad por información financiera). Así, en el Perú, los Colegios Profesionales de Contabilidad ya recogían criterios emanados por el IASB en sus diferentes congresos respecto a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad.

No obstante, no fue hasta el 18 de abril de 1994 que, mediante Resolución No. 005-94-EF/93.01, el Consejo Normativo de Contabilidad oficializa la aplicación de las NICs, materia discutida en los congresos mencionados, precisando que los estados financieros deberán ser realizados y presentados conforme a dichas NICs.

En esta línea, la Ley General de Sociedades (Ley No. 26887), la cual fue publicada el 9 de diciembre de 1997, en su artículo 223 recogía la preparación y presentación de los estados financieros que deberán ser acorde a los principios de contabilidad.

Si bien dicha ley recogía la presentación de los estados financieros, en ese momento generaba cierta discusión el que no quede claro a qué se refería la norma cuando se hacía referencia los principios de contabilidad pues ya se había normalizado el uso de las NICs.

En ese sentido, el 23 de julio de 1998 el Consejo Normativo de Contabilidad publicó la Resolución No. 013-98-EF/93.01 con el afán de precisar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a los que hace referencia la Ley General de Sociedades comprenden a las NICs con ello estas serían oficializadas. Asimismo, dicha institución precisa que por excepción y cuando no exista Norma Internacional de Contabilidad que regula algún procedimiento, podrá aplicarse supletoriamente los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cabe resaltar que la contabilidad, en el Perú, se encuentra regulada por la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad. Así, si bien en la actualidad rige la Ley No. 1438, fue la Ley No. 24860 de 1987 la que creó el Consejo Normativo de Contabilidad otorgando a éste la facultad del estudio, análisis y emisión de normas.

Dicha facultad sólo se limitaba a la revisión de las NICs para la preparación y presentación de estados financieros, es decir, no se habilita la competencia en otro sector como el tributario, por ejemplo. Es preciso mencionar que, en la actualidad, la Ley No. 1438 le otorga las mismas facultades al Consejo Normativo de Contabilidad.

Sobre ello, Paredes menciona que si bien el Consejo Normativo de Contabilidad “aceptó que las NIIF eran las normas contables que se aplicarían; sin embargo, nunca procedió a adoptarlas en su totalidad, existiendo siempre desfases entre

la fecha de vigencia de estas normas a nivel local y a nivel internacional” (2011, p. 25).

Entonces, de un análisis conjunto de lo expuesto y en aplicación al caso materia del presente informe, se puede concluir que lo mencionado por Lima Airport Partners (el contribuyente) respecto de que el Consejo Normativo de Contabilidad oficializó y aprobó la NIC 16 y NIC 23 mediante las Resoluciones Nos. 023-2001-EF/93.01 y 007-2001-EF/93.01, respectivamente; motivo por el cual se deben considerar normas jurídicas, es incorrecto.

Ello, porque como ya se ha mencionado, si bien en el Sistema Nacional de Contabilidad quien oficializa las NICs es el Consejo Normativo de Contabilidad, existe controversia en ordenamiento jurídico en tanto no se esclarece qué entidad tiene la competencia para dicha oficialización pues se han designado funciones al paralelo. La Ley del Sistema Nacional de Contabilidad regula que el Consejo Normativo de Contabilidad se encuentra conformado, entre otros, por un representante de la Superintendencia de Mercado de Valores. Se observa así que las competencias no se han delimitado asertivamente.

Es menester mencionar que, si bien en el artículo 145 de la Constitución de 1979 se le confirió jerarquía constitucional al Sistema Nacional de Contabilidad, en la Constitución de 1993, aquella que rige en la actualidad, no se ha previsto ello.

Finalmente, las resoluciones mencionadas no cumplen con el artículo 51 de la Constitución respecto del principio de publicidad pues este tiene como fin que el contribuyente conozca el contenido y pueda aplicarlas en aras de su defensa. Así, el contenido de las NICs no es publicado pues dichos actos administrativos solo hacen una breve alusión a la oficialización. En este punto, cabe resaltar que la vigencia es condición para la eficacia, siendo así, en tanto éstas devienen en ineficaces no tienen efectos jurídicos.

5.4.2 Normas tributarias y normas contables

Como ya se puede inferir de lo mencionado en el presente informe, es evidente que las NICs no tienen calidad de norma jurídica, en consecuencia, es indiscutible que no constituyen fuentes del derecho tributario.

Es evidente que las NICs no tienen calidad de norma jurídica, en consecuencia, no constituyen fuentes del derecho tributario.

Por un lado, las normas contables regulan las necesidades de los usuarios de la información financiera, así, se debe de consignar una imagen fiel de la empresa en los estados financieros a efectos de que los primeros puedan acceder a una información fiable. Por otro lado, las normas tributarias regulan la manifestación de la riqueza en tanto existe el deber de contribuir con los gastos públicos el cual es una manifestación del principio de solidaridad implícito en el artículo 43 de la Constitución pues se reconoce que el Estado es un Estado Social y Democrático de Derecho. Así, el tributo tiene una carga de valor presuntivo positivo basado en una construcción como el deber de contribuir derivado de un principio implícito constitucional pues con este el Estado persigue fines constitucionalmente valiosos. Entonces, dentro de la Constitución existen elementos no explícitos que se refieren a fines que también el Estado debe tutelar en el ámbito tributario, ello es importante porque marcará pautas que contribuyen con el ejercicio interpretativo de institutos del Derecho Tributario.

En consecuencia, las normas contables y normas tributarias adoptan diferentes ámbitos de aplicación los cuales no tienen convergencia, no obstante, la doctrina nacional ha señalado que dentro del ámbito tributario las NICs tendrían una función experimental:

el resultado contable plasmado en los EE.FF. de la persona jurídica se constituye en el punto de partida de la determinación del IRE, funcionando como una “base fáctica”, un “medio de prueba” o una “base metodológica”, pero no como norma jurídica con el fin de determinar la base imponible de este tributo (Durán, 2014, p. 188).

En ese sentido, la contabilidad se encontraría en un plano fáctico, esta no como una representación exacta de la realidad pues también se deben evaluar otros elementos de prueba para verificar la realización del hecho económico. En tanto se configura de tal manera, dicha facultad otorgada no puede ser transgredida pues nos encontramos bajo un régimen de balances independientes que, desde una lectura sistemática de las normas tributarias, existen conceptos que decantan a dicha conclusión en tanto el balance contable es independiente del balance tributario, pero, cabe resaltar, que no es ajeno, sino que será de utilidad el primero para la consolidación del segundo.

Así, es incorrecta la justificación respecto a que en tanto las NICs, entiéndase también aquí a los estados financieros, dan cierto valor a los hechos económicos resultan indispensables para el ámbito tributario por ello deben ser consideradas fuentes del derecho tributario.

5.5 Interpretación jurídica

Es fundamental analizar la argumentación jurídica en tanto se plantean desafíos en la interpretación de normas. Así, en un Estado Constitucional de Derecho, las normas y los principios constitucionales adquieren mayor relevancia y, sobre todo, jerarquía en el ordenamiento jurídico lo cual influye en el ejercicio interpretativo. No obstante, el soft law y sus instrumentos introducen complejidades no sólo respecto de las fuentes del derecho tradicional sino también respecto de la argumentación jurídica pues tales instrumentos no son vinculantes pero tienen impacto en esta.

Siendo así, el intérprete se encuentra frente a normas legales que, prima facie, no son aplicables al caso en cuestión y opta por dotar de contenido a las mismas con instrumentos cuasi legales. Es en este contexto que analizar la | es fundamental no sólo para entender cómo se construyen y justifican las decisiones administrativas y judiciales, sino que es elemental conocer la interpretación y los métodos de interpretación utilizados ya que los problemas jurídicos surgen debido a la falta de comprensión o aplicación adecuada de los mismos.

5.5.1 ¿Qué es interpretar? ¿Qué es lo que se interpreta?

Guastini (2008) en torno a su investigación respecto a la interpretación, presenta tres teorías en las que interpretar parece responder en situaciones a una teoría cognitiva; y, en otras, a una teoría escéptica. Así, una teoría cognitiva será aquella en la que la interpretación es una actividad de conocimiento pues cada palabra tiene un significado: interpretación es descubrir un significado que habita en una fuente jurídica. Mientras que, una teoría escéptica concibe a la interpretación como una actividad de valoración y decisión pues la atribución de significados se encuentra externa a la fuente jurídica, siendo así, el contenido subjetivo valorativo del intérprete se materializa a fin de atribuir significados.

Sin embargo, ambas teorías se enfrentan por ello el autor resume esto con la existencia de una teoría intermedia. En esta, la interpretación, a veces, es similar a una actividad de conocimiento; y, otras, a una decisión discrecional. Así, la interpretación hace el intento de escudriñar en aquello que se considera una zona menos discutible porque el texto normativo es claro en sus atributos por tanto no deviene en gran labor al responder al significado común; sin embargo, surgen situaciones donde el texto normativo no está dotado de claridad o, prima facie, no se haya justificado la adopción de un significado común el adoptado por el intérprete.

Así, pues, el intérprete se encuentra ante la textura abierta de los textos normativos pues es calidad del propio enunciado lingüístico, en esta línea, Lifante (2015) señala que el punto de partida es entender el fenómeno lingüístico, así, no es que el Derecho o que las normas jurídicas se reduzcan a este, sino que es relevante para una íntegra comprensión. En ese sentido, la interpretación jurídica toma como punto de referencia a la lingüística buscando responder a las interrogantes de lo que se interpreta: ¿Qué es lo que se interpreta? ¿Norma o disposición?

El Derecho, con su dimensión valorativa y autoritativa, comprende el uso complejo del lenguaje puesto que el lenguaje cotidiano no es el mismo modelo comunicativo que utiliza el Derecho. En ese sentido, en tanto el Derecho es una

estructura social dotada de razones prácticas que confluyen para concretizarse en soluciones justas, obliga a distinguir.

En esta línea, Guastini (2011) distingue entre disposición y norma. Respecto de la primera, se entenderá al texto o enunciado normativo; mientras que, respecto de la segunda, se entiende al significado de la disposición en tanto esta ha sido interpretada. Dicha distinción, adoptada por el Tribunal Constitucional, encuentra razón de ser en que la interpretación ya no tiene como objeto normas, sino textos. Con lo cual interpretar podrá definirse como decidir el significado de un texto normativo: producir norma.

5.5.2 Métodos de interpretación jurídica

Chiassoni (2007/2011) consideraba que el análisis argumentativo consistía en tres instrumentos: i) un modelo analítico de motivación correcta, ii) una tipología de las formas o estructuras lógicas y iii) una teoría de los argumentos interpretativos que obtiene los mismos de la interpretación jurídica.

Para efectos de este informe, como ya se ha previsto, el análisis deviene del tercer instrumento: la interpretación jurídica. Así pues, la interpretación jurídica adopta métodos para el ejercicio práctico de la misma. En ese sentido, dichos métodos aplicados para la interpretación de normas son los siguientes:

5.5.2.1 Método literal (o gramatical)

La expresión latina '*in claris non fit interpretatio*' antiguamente se utilizaba por el intérprete en tanto se consideraba que la ley era clara y no necesitaba interpretación. Así, el ejercicio interpretativo no se realizaba puesto que se reconocía un grado de claridad a las normas jurídicas y estas eran solo comentadas por los tribunales para emitir un fallo.

Sin embargo, de aplicarse dicha expresión sin previo ejercicio interpretativo resulta insuficiente, toda vez que, la norma jurídica establece parámetros a

situaciones generales sobre las cuales no abarca los distintos sucesos de la realidad es por ello por lo que es necesario aplicar los métodos.

La interpretación literal se basa en la actividad de conferir significado a un enunciado normativo que, producto de ello, se obtendrán normas explícitas. A su vez, es una actividad compuesta por dos operaciones: la interpretación sintáctica y la interpretación semántico-pragmática.

Respecto al ejercicio sintáctico, Chiassoni menciona que es aquella respecto a la cual se identifican las normas explícitas a las cuales posteriormente, de una interpretación semántico-pragmática, se les va a atribuir un significado. Sin embargo, no quiere decir que no exista ejercicio en la misma, el intérprete tendrá que revisar los signos lingüísticos en la gramática, su función en la disposición y el orden de la composición en tanto es una estructura sintáctica (2007/2011, p.60).

Una vez superado ello, se analiza la disposición normativa en un segundo plano: semántico-pragmático. Este exige que se haya realizado el ejercicio de primer nivel en tanto es necesario para la atribución de significado a la disposición normativa.

Así, la tarea de atribuir tal significado va a consistir en analizar las palabras que preceden y siguen inmediatamente a la unidad lingüística foco de análisis. En ese sentido, este ejercicio logra completarse cuando el intérprete va a recurrir a otros textos ya sean normativos o no normativos para realizar la interpretación pertinente de la disposición, así como deberá evaluar el contexto extralingüístico en el que se ubica la disposición normativa. (Chiassoni, 2007/2011, p. 66).

Sin embargo, el intérprete en el ejercicio de recurrir a otros textos normativos y no normativos para atribuir significado a la disposición se ha visto frente a dificultades como la de dotar de contenido a términos (resultado extensivo), así como proporcionar un significado rígido de los mismos (resultado restrictivo). Ello deberá de ser analizado bajo el paradigma en el que el intérprete se enmarca para poder obtener un resultado satisfactorio, asimismo, la interpretación jurídica

no debe limitarse a este método literal en tanto este es el primer escalón en el razonamiento normativo pues es parte de la fase necesaria para el proceso de interpretación más no la última: los métodos de interpretación deben a confluir.

5.5.2.2 Método histórico o histórico evolutivo

Este método de interpretación consiste en extraer de la disposición normativa aquel significado que fue atribuido en la época de creación de esta, no obstante, también puede extraerse el significado que adquiere al momento en dicha disposición es interpretada. Así, Guastini explica que,

se llama “histórica” a la interpretación que adscribe a una disposición uno los significados que se le atribuyeron en la época que fue creada. Se llama “evolutiva” a la interpretación que adscribe a una disposición un significado nuevo y diferente de su significado “histórico”. (s.f./1999, p.50).

Al respecto, en el marco de la interpretación de la norma tributaria, el método histórico atiende a la realidad social realizando un análisis comparativo con el contexto histórico respecto al cual se instituye la norma con el fin de recoger el sentido de aquella en el caso concreto. A tal efecto, Santos menciona que este método es un “criterio de la realidad social del tiempo en que la norma es aplicada, se preocupa por indagar razones o causas motivantes de la norma que se interpreta” (2020, p. 68).

5.5.2.3 Método ratio legis

El método ratio legis (o lógico) consiste en hallar el sentido de la norma jurídica en tanto se apliquen criterios de lógica y razón de manera coherente y pertinente con el ordenamiento jurídico.

En ese sentido, este método de interpretación se llevará a cabo “mediante el establecimiento de premisas cuyas conclusiones son base para la interpretación”. (Santos, 2020, p. 67)

Usualmente, el método ratio legis es confundido con el argumento teleológico en tanto éste apela a la intencionalidad o la voluntad del legislador y por ello puede encontrarse la amenaza de subjetividades. No obstante, cabe resaltar que este método tiene por propósito el análisis de la voluntad de la ley, es decir, “su razón de ser, la cual debe fluir del texto mismo de la norma o del cuerpo normativo en el que dicho texto se encuentra inserto” (Donayre, 2014, p.192).

5.5.2.4 Método sistemático

Siendo que, la norma jurídica a interpretar es parte de un sistema de normas del ordenamiento esta podrá ser interpretada tomando en consideración otras normas ya sean parte de la disciplina en la que se instituye o del conjunto en su totalidad.

Para ello, Guastini define este método sistemático como aquella interpretación que se encuentra acorde al sistema del derecho, así como al subsistema en la cual se ubica específicamente dicha norma así tal razonamiento parte de entender que no se va a interpretar de manera aislada sino el objetivo es una interpretación armónica de la disposición no solo en el que esta se enmarca sino en todo el ordenamiento jurídico (s.f./1999, p.44).

En este punto, De Barros considera a este método de gran relevancia en tanto va a comprender los otros métodos de interpretación que se apliquen y, de esta manera, se logrará la actividad interpretativa por excelencia:

Los métodos literal y lógico están en el plano sintáctico, mientras el histórico y el teleológico influyen tanto en el nivel semántico como en el pragmático. El criterio sistemático de la interpretación comprende los tres planos y es, por ello, exhaustivo del lenguaje del derecho. (2009, p. 55).

Así, en tanto es necesario en un inicio la interpretación literal de la norma ya que se hace uso de la lingüística y se identifica la disposición normativa en su nivel

más básico, el método sistemático recoge los métodos propuestos para dar una respuesta correcta y uniforme ante el caso en concreto.

5.6 Interpretación de normas tributarias con ocasión del Código Tributario

5.6.1 Norma VIII del Código Tributario en un Estado de Derecho

Desde una interpretación histórica, la Norma VIII del Código Tributario puede ser revisada en torno a la influencia que tuvo para su consolidación en el ordenamiento jurídico peruano. Así, el Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID en 1967 constó de una exposición de motivos realizada por un grupo de juristas reconocidos que recogen aquellas ideas y sugerencias de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario dándole un enfoque vanguardista de cómo concebir el sistema tributario en el marco del Estado de Derecho.

Así, la I Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario en Uruguay si bien no se pronunció directamente en torno a la interpretación de normas tributarias, sí recoge en su Resolución de 1956 respecto al Tema 1: Autonomía del Derecho Tributario que se le debe dar un enfoque constitucional a la aplicación de normas tributarias.

En contraste, la II Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario en México en su Resolución de 1958 sí desarrolla la interpretación de normas tributarias admitiendo la aplicación de todos los métodos de interpretación. Lo peculiar en esta Resolución es la inserción del principio de legalidad el cual recomiendan que actúe como marco en tanto no podrán crearse tributos ni modificarse vía interpretación o integración análoga.

En atención a dichas recomendaciones, el Modelo de Código Tributario OEA/BID de 1966 recoge en su artículo 5 la interpretación de normas tributarias. Así, establece que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones” (p. 11)

De lo anteriormente citado se desprende que dicho Modelo tomó en consideración el principio de legalidad, como se mencionó en las jornadas; no obstante, incluso bajo un paradigma de Estado de Derecho, innova y opta por anclar una interpretación jurídica bajo un enfoque constitucional.

Así pues, se concibe que dicha codificación fue diseñada bajo la premisa de que, si se quiere soluciones justas, estas no podrán ser alcanzadas desde una prohibición sino desde una apertura a la interpretación (y con ella sus resultados). No se puede escindir la interpretación de las normas tributarias sin tomar en consideración ciertos aspectos imbricados en el Derecho Tributario como son los derechos fundamentales y las garantías constitucionales.

No obstante, si bien se rescata la influencia positiva del Modelo de Código Tributario OEA/BID, ella puede verse atenuada por el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 1997, 2006 y 2015 quienes configuran la Norma VIII sin variaciones significativas.

Dichas codificaciones comprenden la interpretación de normas tributarias como aquella que podrá realizarse en torno a todos los métodos admitidos; no obstante, prohíbe tanto la analogía e implícitamente la extensión, en tanto confunde ambos como sinónimos, cuando se interpreten normas que regulen el hecho imponible, exenciones e ilícitos tributarios.

El razonamiento jurídico de estos modelos se constituye, así como el Modelo de Código Tributario OEA/BID, desde principio de legalidad; sin embargo, los modelos propuestos por el CIAT se acogen bajo el Estado de Derecho respecto al cual el principio de legalidad se adhiere de manera estricta y formal a la ley.

Es cierto que estos modelos CIAT tienen por propósito recoger de manera sintética y formal las posibles vulneraciones a las normas tributarias por parte de los intérpretes, no obstante, la crítica incurre en la preeminencia de la rigidez y su preservación. Ello porque, si bien solo son modelos que sirven como una guía

para el establecimiento de la legislación tributaria nacional, ha propiciado que el legislador incurra en la imposición de una norma que se encuentra desfasada. Así, resulta importante aquello que menciona Tarsitano en tanto

la dialéctica entre norma y realidad debería contribuir a que la experiencia acumulada estimule los mecanismos para asegurar que aquellos principios y nociones generales tan conocidos, reiterados y mentados en los ámbitos académicos, adquieran eficacia práctica, con un aceptable nivel de concreción. La letra de la ley, por más que recepte los conceptos arropados por la dogmática del derecho o la autonomía del derecho tributario, sirve de muy poco si los entes públicos no tienen la calidad o preparación adecuada o actúan con desvío o abuso de poder (2016, p. 216)

Ello resulta acertado pues el paradigma actual es uno de Estado Constitucional de Derecho en el que, si bien el Derecho conserva su carácter autoritativo, este confluye con su dimensión valorativa. En ese sentido es que debe interpretarse la Norma VIII del Código Tributario bajo el precepto de la jerarquía constitucional, entendiéndose este como una garantía y respeto por los derechos fundamentales.

5.6.2 Norma VIII del Código Tributario en un Estado Constitucional de Derecho

Como se ha expuesto en el acápite anterior, la Norma VIII del Código Tributario, desde su perspectiva histórica, fue concebida bajo un principio de legalidad propio de un Estado de Derecho. No obstante, que esta no sólo perdure, sino que la interpretación que se realiza de la misma aún se mantenga inalterada bajo dicho paradigma es una falencia.

Esta no puede ser desapercibida pues la interpretación jurídica, como se ha mencionado, es el vehículo para la atribución de significados a una disposición. Así, en dicho contexto, exigirle al intérprete, quien opera en un Estado Constitucional de Derecho, la intención de atribuirle significado a la disposición

que aún se concibe por el legislador bajo un principio de legalidad anclado en un paradigma diferente solo genera constantes vulneraciones a las mismas normas tributarias y a los derechos fundamentales.

Entendiendo ello de tal manera, corresponde analizar si la norma tributaria en mención se encuentra habilitada para la prohibición del resultado extensivo. Pues, desde una interpretación literal, se entiende que el resultado extensivo se encuentra prohibido toda vez que “en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”. (Texto Único Ordenado del Código Tributario, 1996, Norma VIII)

En atención a lo estipulado en la disposición, si se interpreta una norma tributaria, esta debe ser interpretada de manera que i) no cree tributos, ii) no establezca sanciones y iii) no conceda exoneraciones, pero tampoco se concibe el resultado extensivo de cualquier norma tributaria porque, de la estructura de la disposición de la Norma VIII, ya constituye extensión la acción de interpretar supuestos distintos de los que la norma prevé expresamente.

Nótese que, si este enunciado normativo es interpretado meramente literal, se incurre en error, pues de por sí este no está formulado correctamente. Si lo que el legislador trató de decir es que el resultado extensivo no está prohibido, sino que está restringido para ciertos supuestos, falla en su objetivo. Esta es una razón más por la que la Norma VIII se encuentra desfasada.

La Corte Suprema ha intentado esclarecer dicho enunciado normativo pues estableció un precedente vinculante en la Casación No. 6619-2021 estableciendo así que la Norma VIII no descarta la aplicación de todos los métodos de interpretación, así como el resultado extensivo; no obstante, este último se encuentra limitado cuando se trate de disposiciones que regulen los elementos esenciales del tributo, impongan sanciones o concedan exoneraciones.

Sin embargo, la crítica radica en que los operadores jurídicos aún conciben la interpretación de este enunciado normativo bajo el principio de legalidad meramente formalista y no supeditado a un Estado Constitucional de Derecho pues el resultado extensivo aún queda restringido.

Ahora bien, es cierto que de que existen razones para crear restricciones en torno a los elementos esenciales del tributo, a modo de ejemplo podría fundamentarse en torno al deber de contribuir; sin embargo, existen casos que ya son materia de discusión donde existe una situación en la que dicha restricción al resultado extensivo ha propiciado la exposición a un resultado insatisfactorio, o injusto, e inconstitucional.

Sobre ello, en la Sentencia recaída en el Expediente No. 01761-2008-AA/TC, el Tribunal Constitucional recoge la importancia de interpretar las normas jurídicas conforme a la Constitución, ello porque la necesidad de sustraer una norma jurídica del ordenamiento debería ser la última opción en tanto se debe interpretar dicha norma “con un contenido que se desprenda, sea consonante o guarde una relación de conformidad con la Constitución” (Tribunal Constitucional, 2008)

En ese sentido no solo se considera una interpretación de la Constitución sino también conforme a ella, puesto que, no solo es la fuente del derecho suprema que debe ser interpretada para cumplir sus fines, sino que esta va a ser el parámetro en la interpretación de las normas que conforman todo el ordenamiento en tanto es habilitada por el paradigma actual.

Así pues, conforme a ello, Hesse menciona que “en el marco de la interpretación conforme las normas constitucionales no son solamente «normas-parámetro» (*Prüfungsnormen*) sino también «normas de contenido» (*Sachnormen*) en la determinación del contenido de las leyes ordinarias” (1966/1983, p. 54). Se entiende, entonces, que existe un trabajo cooperativo para lograr los fines del Estado Constitucional de Derecho.

Considerando entonces dicho paradigma, la justificación para extender una disposición normativa tributaria se materializa al analizar si es que 1) existen otras vías para interpretar la norma que no concluyan en resultado extensivo, ello en tanto nos enmarcamos en un caso respecto a los elementos esenciales del tributo y 2) en caso no existir tales vías, se extienda la disposición en tanto lo amerite, es decir, los valores constitucionales y los derechos fundamentales del contribuyente se encuentren expuestos a una vulneración.

5.7 Análisis en torno a la interpretación del artículo 41 de la LIR vigente en el ejercicio 2003: Casación No. 4795-2018

A modo de recapitulación, a lo largo del presente informe se han desarrollado diversas categorías y conceptos jurídicos (y no jurídicos) que son fundamentales para el análisis del caso en concreto. Desde ya, se puede dilucidar que estos proporcionan la base necesaria y pertinente para tal fin. En ese sentido, corresponde analizar la justificación argumentativa de la Corte Suprema para resolver la controversia relacionada al artículo 41 de la LIR vigente en el ejercicio 2003 (hoy modificado) ello en tanto deviene en infundado el recurso de casación.

Aborda la infracción normativa que expone la Administración Tributaria respecto de la interpretación errónea de las Normas III y VIII del Código Tributario. Sobre ello, en primer lugar, se menciona que las NICs no son fuente de derecho tributario por tanto no debieron ser empleadas en la interpretación que realiza el Tribunal Fiscal respecto de la norma tributaria. No gozan de dicha categoría jurídica porque han sido oficializadas por otro órgano y no por la Administración Tributaria y es que cabe preguntarse ¿una fuente del derecho tributario tiene calidad de fuente jurídica porque la Administración Tributaria la oficializa? Evidentemente, no, ello conforme se explicó en los numerales 5.1 y 5.2 del presente informe.

En esta misma línea, cuestiona aquello mencionado por la Compañía respecto de que la aplicación de las NICs en la interpretación jurídica es correcta en tanto ello se sustenta en la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal que denota que ante lo no definido por la norma tributaria recurre a las NICs para darle contenido.

Así, no es contrario a la Norma III porque ésta establece como fuente del derecho tributario a la jurisprudencia. Sobre ello, la Corte Suprema señala que dichas resoluciones como son emitidas por un órgano administrativo en casos concretos, y no por un órgano judicial, no son vinculantes al no constituir normas.

En este punto, dicho órgano jurisdiccional manifiesta, una vez más, su falta de conocimiento respecto de lo que constituyen las fuentes del derecho tributario pues, como se mencionó anteriormente, si bien se clasificó a las fuentes del derecho tributario como legales y extralegales, en tanto la jurisprudencia del Tribunal Fiscal es fuente extralegal y no es vinculante no necesariamente es así porque no sean normas sino por su generalidad pues su alcance tendrá que ser restringido y en línea con los criterios de interpretación pertinentes.

Resulta interesante, además, el enfoque que le da la Corte Suprema a su razonamiento jurídico pues intenta recoger a los principios generales del derecho como a los principios tributarios con extractos de diferentes autores que resumen la posición de que dichos principios deben ser vistos en el marco de un Estado Constitucional de Derecho pues se deben respetar las garantías y valores constitucionales así la tarea encomendada a los poderes públicos es tener ello en consideración para limitar su actuación.

Esto es de gran relevancia puesto que dicha entidad construye su argumentación jurídica dando a entender que, de la controversia planteada, va a tomar en consideración que no se encuentra frente a un Estado de Derecho, por tanto, va a tener que confluir las dimensiones autoritativas y valorativas para una interpretación jurídica justa y equitativa del artículo 41 de la LIR a la luz de la Norma VIII del Código Tributario. Sin embargo, ello no se materializa.

Así, correspondía que se analice si el Tribunal Fiscal transgredió la Norma III y Norma VIII del Código Tributario al interpretar de manera extensiva el artículo 41 de la LIR en base a la NIC 16 y NIC 23 pues consideró que las comisiones por operaciones de financiamiento se encuentran dentro de la exclusión prevista en el artículo 41 de la LIR respecto de los intereses.

Al respecto, corresponde realizar una diferenciación en este análisis dado que tiene dos aristas. En primer lugar, identificar si el costo computable de producción se encuentra dentro del supuesto de costo computable de adquisición y, en segundo lugar, identificar si existe necesidad de que las erogaciones mencionadas sean observadas desde la exclusión prevista en la norma tributaria en torno a los intereses.

En este contexto, el Tribunal Fiscal manifestó que de una interpretación literal del artículo 41 de la LIR se deduce que no se ha previsto la clasificación de conceptos que integran el costo computable cuando se trata de producción propia del contribuyente, pues dicho artículo solo prevé el costo computable de adquisición, en tanto compra.

Con ocasión de ello, dicho órgano resolutor considera pertinente la aplicación de la NIC 16 para, en primer lugar, poder establecer los conceptos que forman parte del costo computable de producción pues la norma tributaria no prevé tal supuesto. Asimismo, de dicha norma contable, considera que el costo computable de producción puede ser regulado también en base al costo computable de adquisición, recurre a la RTF No. 915-5-2004 y al Informe No. 093-2013-SUNAT/4B0000 para sustentar su posición en tanto la exclusión de bienes prevista en el segundo párrafo del artículo 41 de la LIR aun cuando solo era expresa para la adquisición de bienes también resulta aplicable a la producción.

Corresponde aquí mencionar, bajo un primer análisis, que el Tribunal Fiscal ha dado cuenta de una diferenciación entre costo computable de adquisición de bienes y costo computable de producción, así, demuestra que en efecto el artículo 41 de la LIR no ha previsto conceptos que se incurren en ocasión del costo computable de producción pues solo menciona “el valor computable incluye los gastos incurridos con motivo de su compra tales como (...)”. (Ley de Impuesto a la Renta, 1993)

Sin embargo, si bien identifica ello yerra al recurrir directamente a las NICs para dar solución a dicha indeterminación del enunciado normativo. Vemos, pues, que

no se considera que dicha normativa contable no es fuente del derecho tributario por tanto correspondía que se realice una revisión de las fuentes jurídicas para dar respuesta a la interrogante.

Así, el quinto párrafo del artículo 20 de la LIR recoge que por costo computable de los bienes se debe de entender tanto al costo computable de adquisición como el de producción. Además, en esta línea, de una interpretación literal, en su sentido sintáctico, el propio artículo 41 de la LIR, en el primer párrafo, reconoce la equiparación en tanto usa la conjunción 'o' pues así configura que no es excluyente pues se puede indicar lo uno (valor de adquisición) o lo otro (producción de bienes) cuando el legislador se refiere al costo computable.

Del mismo análisis, se puede observar que sustenta su posición en base a su jurisprudencia y a un informe SUNAT. Cabe resaltar que, en acápites anteriores se ha mencionado que la jurisprudencia es una fuente extralegal en tanto debe ser cuidadosamente analizada para la aplicación del caso en concreto toda vez no son obligatorias ni crean normas jurídicas, asimismo, dicho informe SUNAT constituyen en consultas institucionales direccionadas a resolver dudas que tienen los contribuyentes en atención a cada caso con lo cual si bien ambas pueden ser utilizadas sólo podrá ser a manera de complemento de una posición ya fundamentada en fuentes legales.

Respecto de este primer análisis, la Corte Suprema no se ha pronunciado pues solo arguye que de una interpretación literal del artículo 41 de la LIR no se aprecia que se regulen los conceptos que conforman el costo computable de producción de bienes y que se debería recurrir a los métodos de interpretación y a las fuentes del derecho tributario.

Seguidamente, hace mención del principio de legalidad – reserva de ley en materia tributaria y le da un enfoque en torno a lo fundamental que es observar los elementos esenciales del tributo para no incurrir en vulneraciones a lo que esté regulado en la ley asimismo alega que dicho principio es el marco para que los poderes públicos se encuentren sometidos al ius imperium. Lo cierto es que dicho desarrollo del órgano jurisdiccional resulta paradójico pues para apoyar su

postura cita a diversos autores, entre ellos a Bravo Cucci, que conciben el principio de legalidad no como la seguridad ante vulneración de la ley sino como el equilibrio que debe existir en el ordenamiento jurídico respecto de la ley con los aspectos constitucionales.

En ese sentido, podemos dar cuenta que la Corte Suprema recoge aspectos que denotan de un Estado Constitucional de Derecho; sin embargo, no se enmarca en el mismo. Para comprobar ello, una vez más este órgano jurisdiccional afirma que, bajo su razonamiento propio, el principio de legalidad – reserva de ley

restringe el accionar del legislador y de la Administración Tributaria (...) la Administración solo podrá cobrar tributos en la forma en que esté regulado en la ley, sin que a través de su interpretación o con la emisión de resoluciones administrativas grave actos que no constituyen hechos impositivos. (Corte Suprema de Justicia de la República, 2020, p. 25-26).

Se entiende que la postura de dicho operador es darle importancia a la finalidad recaudadora del tributo; no obstante, que esta sea sustentada en una concepción rígida en torno al principio de legalidad no es viable pues una postura acorde con el paradigma hubiera sido razonar en torno al deber de contribuir y al principio de solidaridad.

Dicho desarrollo de la Corte Suprema fue su antesala para mencionar que la interpretación jurídica debe realizarse respecto de las fuentes del derecho tributario pudiendo aplicar todos los métodos de interpretación, sin que ello implique que se va a desnaturalizar el ordenamiento jurídico tributario con resultados extensivos puesto que están prohibidos en tanto se trate de elementos esenciales que constituyen el tributo.

Esto se explica en la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal en torno a que las comisiones y los desembolsos incurridos en honorarios y asesoría legal externa se enmarcan en la exclusión respecto a los intereses que establece el segundo párrafo del artículo 41 de la LIR, es decir, sí pueden ser consideradas

dichas erogaciones como intereses y por tanto no concebirse como parte del costo computable sino del gasto.

Para ello, nuevamente aplica las NICs, en específico, construye su argumentación en base al párrafo 16 de la NIC 16: cuando existe una constitución de deuda y el pago de la misma se extiende más allá de lo pactado, la diferencia del costo y los pagos diferidos son reconocidos como gastos por intereses. En ese sentido, la norma contable ha considerado dentro del concepto 'intereses' a los intereses propiamente dichos y a todos aquellos desembolsos que tengan que realizarse para obtener los financiamientos. Complementa su postura recurriendo al Plan Contable General Revisado pues de este entiende que la agrupación de los intereses y desembolsos incurridos por préstamos se registran en una cuenta de gastos

El segundo análisis respecto de ello se basa en que este recurre a fuentes que no son de derecho tributario, conforme se establece en la Norma III del Código Tributario. Además, no siguió una metodología de interpretación adecuada pues se entiende la razón de fondo del órgano resolutor de considerar a las comisiones como intereses en tanto son desembolsos incurridos para los financiamientos, pero falla en su argumentación jurídica.

Así, se conoce que el financiamiento es una figura recurrente en los contribuyentes que encuentran en esta un beneficio en torno a su actividad empresarial pues la mejora de su productividad es su justificación. A raíz de dicho financiamiento, el contribuyente se ve expuesto a incurrir en erogaciones tales como comisiones y desembolsos por honorarios en asesoría profesional (legal, financiera, entre otras) para la constitución del mismo.

Sin recurrir a una fuente que no es parte del derecho tributario, ni a una fuente extralegal, incluso, el artículo 37 de la LIR prevé que son gastos aquellos

- a) intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la

obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora. (Ley de Impuesto a la Renta, 1993).

Así pues, de una interpretación sistemática con los artículos 20 y 41 de la LIR, se aprecia que no nos encontramos bajo un supuesto que se trate de comisiones normales (costo computable) en las que se paga un concepto relacionado, por ejemplo, a un asesor técnico, necesario para permitir la adquisición o producción de un bien. Sino que, se trata de conceptos incurridos con ocasión de la constitución de la deuda pues se trata de honorarios profesionales en asesoría legal y externa que van a permitir el asesoramiento necesario enfocado en la concreción del financiamiento por tanto puede considerarse como gasto.

Finalmente, respecto a la transgresión de la Norma VIII del Código Tributario pues con su razonamiento se estaría extendiendo el artículo 41 de la LIR al considerar las comisiones como intereses y, en ese sentido, dentro de la exclusión del costo computable para ser un gasto, la Corte Suprema menciona que dicho resultado extensivo se encuentra prohibido cuando se quiera crear tributo o transgredir los elementos esenciales del mismo.

La crítica en torno a este análisis no radica en, de alguna manera, condenar el resultado extensivo del Tribunal Fiscal en tanto este sí se configura sino que, como ya se ha mencionado, dicho órgano administrativo no ha considerado otras vías para interpretar la norma tributaria que no ameritan alusión alguna a un resultado extensivo así se debió de tomar en cuenta que la interpretación literal no era suficiente por lo que tenía que recurrir a otras normas tributarias para resolver la controversia dando ocasión a una interpretación sistemática.

Ello debió ser considerado también por la Corte Suprema pues la interpretación jurídica en un Estado Constitucional de Derecho se concreta en tanto se realice el ejercicio de verificar que no existan otros métodos de interpretación aplicables a la controversia y, solo así, el resultado extensivo puede llevarse a cabo teniendo en cuenta los valores constitucionales.

No cabe duda de que sí se configuró una interpretación con resultado extensivo del artículo 41 de la LIR, sin embargo, en este caso no resultaba necesario extender el concepto de 'intereses' para abarcar a las comisiones por operaciones de financiamiento ya que de una interpretación sistemática de las normas tributarias se puede concluir que estos desembolsos fueron incurridos por la constitución de la deuda.

Asimismo, es pertinente resaltar que de haber sido necesario recurrir al resultado extensivo, este debe ser analizado bajo el paradigma de Estado Constitucional de Derecho en el cual, si bien el Derecho tiene una dimensión autoritativa, pues también tiene una valorativa. Ello significa que la interpretación jurídica no solo se debe ajustar a las normas tributarias sino también a la Constitución.

Así, amerita la revisión del artículo 2 numeral 24 de la Constitución en conjunto con la Norma VIII del Código Tributario, siendo que, como se mencionó previamente, ésta ya no puede ser concebida bajo el principio de legalidad con carácter puramente formalista propio de un Estado de Derecho pues sí deben existir restricciones en torno a los elementos esenciales del tributo la cuales debe encontrar fundamento en el deber de contribuir, en el cual se encuentra implícito el principio de solidaridad; sin embargo, existen situaciones en la que dicha restricción al resultado extensivo propicia la exposición a un resultado insatisfactorio, o injusto, e inconstitucional con lo cual la interpretación jurídica no solo se debe ajustar a las normas tributarias sino también a la Constitución.

En ese sentido, no sólo cabe remitirse a los métodos de interpretación, entendiendo estos como tradicionales, sino también a los valores constitucionales. Esto es expuesto de manera pertinente por Alexy pues "los argumentos que expresan una vinculación al tenor literal de la ley o la voluntad del legislador histórico prevalecen sobre otros argumentos, a no ser que puedan aducirse motivos racionales que concedan prioridad a otros argumentos" (1978/1997, p. 237), así, no hay motivo más racional que el paradigma en donde estos se encuentran: Un Estado Constitucional de Derecho.

Habiendo expuesto dichos argumentos, la Corte Suprema concluye que como el Tribunal Fiscal utilizó las NICs para dar contenido a la exclusión que recoge el artículo 41 de la LIR para interpretar las comisiones de financiamiento y honorarios profesionales por asesoría legal como intereses y, consecuentemente, como gasto y no costo computable entonces se debe entender a las comisiones de financiamiento como costo. Este órgano jurisdiccional sólo expresa una postura carente de lógica y de fundamentación. No se obliga que los magistrados de la Corte Suprema sean filósofos, como menciona Dworkin, pues es evidente que tanto los jueces como los filósofos tiene objetivos distintos; sin embargo

debemos tener la esperanza de que acontezca un cambio en nuestras bases culturales que determine lo que los jueces -y, en general, los abogados- deben considerar como relevante en los argumentos jurídicos (...) la cultura debe acoger y destacar la relevancia del material filosófico pertinente (2000/2007, p.33)

En ese sentido, se espera que estos tengan nociones de los dogmáticos que citan para la justificación de su decisión. Y con dichas nociones pues construir un rol judicial que se manifieste en un “equilibrio adecuado entre las exigencias de la autoridad y la necesidad de satisfacer los fines y valores que caracterizan al Derecho del Estado constitucional”. (Atienza, 2018, p.9)

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

En esta sección, se presentan las conclusiones que derivan del análisis de la Casación No. 4795-2018 respecto del empleo de las NICs en el razonamiento jurídico para resolver la controversia relacionada al artículo 41 de la LIR. Así, la relevancia de dicho análisis radica en la necesidad de evidenciar que existen falencias de la Corte Suprema en torno a la interpretación jurídica toda vez que no hay certeza de lo que se entiende por fuentes del derecho tributario y cómo estas deben ser comprendidas para emitir decisiones acordes al ordenamiento jurídico.

En primer lugar, la NIC 16 y la NIC 23 no constituyen fuente del derecho para el derecho tributario. Ello se desprende no solo de la interpretación literal de la Norma III del Código Tributario, sino que estas no se encuentran dotadas de calificación jurídica. Esto parte de la premisa de que no son fuentes legales ni fuentes extralegales.

No son fuentes legales porque no se cumple con el silogismo jurídico propio de las normas tributarias en tanto el presupuesto de hecho es la hipótesis de incidencia, tampoco se cumple con el procedimiento legalmente establecido ni la competencia pues es emitida por una entidad privada internacional. Además, la oficialización de las mismas no encuentra sustento en la vigencia de la ley pues no son publicadas en su totalidad. Tampoco son fuentes extralegales pues no contribuyen con la unificación de criterios jurisprudenciales ni con la creación y mejora de la legislación tributaria pues no proporcionan seguridad jurídica.

En segundo lugar, el empleo de las NIC no transgrede el ordenamiento jurídico tributario solo si estas son concebidas como instrumentos auxiliares. En ese sentido, si se emplean como el Tribunal Fiscal lo hizo en este caso se compromete la solidez de las decisiones en tanto se desprenden de ellas criterios persuasivos que alteran la seguridad jurídica del ordenamiento. Así, se debe identificar que las NIC se utilizan de manera accesoria en la fundamentación de decisiones tributarias.

En tercer lugar, sí se permite el empleo de las NICs en la interpretación de normas tributarias. Ello, que también se desprende de la conclusión anterior, en tanto estas tienen carácter de accesoriedad, el razonamiento jurídico debe incidir en conocer los métodos de interpretación y comprender los resultados de los mismos y su aplicación antes de dar cuenta del empleo de normas contables.

En cuarto lugar, el alcance de la Norma VIII del Código Tributario sí ha sufrido cambios provocados por la interpretación dentro del paradigma de un Estado Constitucional de Derecho. Dicha norma tributaria se encuentra desfasada de manera que, aplicarla conforme fue concebida en el Estado de Derecho, provoca constantes vulneraciones a los contribuyentes esto porque esta norma es esencial en tanto 'habilita' la interpretación jurídica en materia tributaria.

El mero formalismo de la Corte Suprema apoyado en un rígido principio de legalidad vislumbra un efecto de la preservación del carácter autoritativo del derecho, el cual no es acorde con el paradigma. Para lograr un correcto razonamiento jurídico, se debe concebir la interpretación jurídica bajo el Estado Constitucional de Derecho pues una norma tributaria que ha perdurado décadas en el ordenamiento no tendrá las mismas razones de existencia que en la actualidad.

Por todo ello, la decisión de la Corte Suprema de declarar infundado el recurso de casación por considerar que se transgredió la Norma III y Norma VIII del Código Tributario para efectos de interpretar el artículo 41 de la LIR es correcta. No obstante, el artículo 41 de la LIR debió haber sido analizado bajo la interpretación sistemática de otras normas tributarias, así como los artículos 20 y 37 del mismo cuerpo normativo. Asimismo, la interpretación conforme a la Constitución es transversal a dicho análisis pues, en torno a un Estado Constitucional de Derecho, este caso amerita la revisión del artículo 2 numeral 24 inciso a) de la Constitución en aras de no devenir en un resultado inconstitucional. En ese sentido, se concluye que las comisiones por financiamiento y los honorarios profesionales por asesoría legal externa, en tanto son gastos originados por la constitución de la deuda no pueden ser considerados como parte del costo computable, sino del gasto.

BIBLIOGRAFÍA

Aguiló, J. (2015). Fuentes del derecho. En J. Fabra y V. Rodríguez (Eds.), *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho* (pp.1019-1066). Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Alexy, R. (1997). *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica* (M. Atienza e I. Espejo, Trads.). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales (Obra original publicada en 1978)

Ataliba G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Atienza, M. (2018). Siete tesis sobre el activismo judicial. *Grand place: pensamiento y cultura*, (10), 39-47.

Casación No. 12304-2014-LIMA. (2017, 17 de marzo). Corte Suprema de Justicia de la República.

Casación No. 4795-2018-LIMA. (2020, 2 de diciembre). Corte Suprema de Justicia de la República.

Casación No. 6619-2021-LIMA. (2023, 12 de enero). Corte Suprema de Justicia de la República.

Chávez, A. (2022). Fuentes del Derecho Tributario. *Giuristi: Revista de Derecho Corporativo*, 3(6), 21-56. <https://doi.org/10.46631/Giuristi.2022.v3n6.04>

Chiassoni, P. (2011). *Técnicas de interpretación jurídica. Breviario para juristas*. (P. Luque y M. Narváez, Trads.). Madrid: Marcial Pons. (Obra original publicada en 2007).

De Barros, P. (2009). La interpretación en materia tributaria, *Revista de Derecho*, (4), 35-55.

Donayre, G. (2014). La Interpretación Jurídica: Propuestas Para su Aplicación en el Derecho Tributario. *Revista Derecho & Sociedad*, (43), 183-206.

Durán, L. (2014). La influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: un breve análisis de la situación en el Perú. *Revista IUS ET VERITAS*, (48), 180-199.

Durán, L. (2015). La transformación del derecho moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario, *Revista IUS ET VERITAS*, 24(50), 174-203.

Dworkin, R. (2007). ¿Deben nuestros jueces ser filósofos? ¿Pueden ser filósofos? (L. García, Trad.). *Revista Estudios de Derecho*, 64(144), 15-36. (Obra original publicada en 2000).

González, E. (1997). Interpretación de la norma jurídica tributaria. *Lecciones y ensayos*, 207-252.

Guastini, R. (1999). *Estudios sobre la interpretación jurídica*. (M. Gascón y M. Carbonell, Trads.). Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Guastini, R. (2008). Una teoría cognoscitiva de la interpretación. (J. Moreso, Trad.). *Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, (29), 15-31. (Obra original publicada en 1946).

Guastini R. (2011). *Disposición vs. Norma*. (S. Pozzolo y R. Escudero, Trads.). Lima: Palestra Editores. (Obra original publicada en 1989).

Hesse, K. (1983). *Escritos de derecho constitucional*. (P. Cruz, Trad.). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales. (Obra original publicada en 1966)

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (1966). Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Washington D.C.: Unión Panamericana.

Kelsen, H. (1982). *Teoría pura del derecho*. (Trad. R. J. Vernengo). Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. (Obra original publicado en 1960)

Kzam Neto, C. (2014). *La norma de amnistía en el derecho tributario*. Grijley

Ley de Impuesto a la Renta, Congreso de la República, Decreto Legislativo No. 774, Diario Oficial El Peruano (31 de diciembre de 1993) (1993).

Lifante, I. (2015). Interpretación jurídica. En J. Fabra y V. Rodríguez (Eds.), *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho* (pp.1349-1387). Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Montoro, A. (1984). Ideologías y fuentes del derecho, *Anales de derecho*, 6, 55-84.

Moussallem, T. (2012). Fuentes del derecho tributario. Lima: Jurista

Paredes, J. (2011). Impacto de la adopción de las NIIF en el Perú. *Revista Análisis Tributario*, (2), 25-27.

Real Academia Española. (s.f.). Fuente. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado en 5 de junio de 2024, de <https://dle.rae.es/fuente?m=form>

Santos, I. (2020). La interpretación de la norma tributaria. En G. Ríos (Ed.), *Manual de derecho fiscal* (pp. 61-92). Ciudad de México: Instituto de Investigaciones jurídicas.

Sentencia 047-2004-AI/TC. (2006, 24 de abril). Tribunal Constitucional (García Toma, Gonzales Ojeda, Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen, Vergara Gotelli, Landa Arroyo, M.P.). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>

Sentencia 01761-2008-AA/TC. (2010, 07 de abril). Tribunal Constitucional (Mesía Ramírez, Landa Arroyo, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz, Álvarez Miranda, M.P.). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01761-2008-AA.html>

Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario. Principios Generales y Código Tributario* (2.ª ed.). Fondo Editorial PUCP.

Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. De Palma.

Tarsitano, A. (2016). Bases y Lineamientos de un Código Tributario actual. *Revista IUS ET VERITAS*, 24(53), 214-218.

Texto Único Ordenado del Código Tributario, Congreso de la República, Decreto Legislativo No. 816, Diario Oficial El Peruano (21 de abril de 1996) (1996).





SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

El Tribunal Fiscal otorgó carácter imperativo a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23, es decir, las aplicó como normas o reglas de índole vinculante al momento de analizar el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin que se advierta que haya recurrido a alguna fuente válida del Derecho Tributario que hubiera permitido llenar de contenido los alcances de esta disposición normativa tributaria.

Lima, dos de diciembre
de dos mil veinte

**LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA
DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:**

I. VISTA:

La causa número cuatro mil setecientos noventa y cinco – dos mil dieciocho, en audiencia pública llevada a cabo el dos de diciembre de dos mil veinte, integrada por los señores Jueces Supremos Vinatea Medina, Rueda Fernández, Wong Abad, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

II. MATERIA DEL RECURSO:

Son de conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación de fechas catorce y quince de febrero de dos mil dieciocho, interpuestos por el **Tribunal Fiscal**¹ y **Lima Airport Partners Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada**², respectivamente, contra la sentencia de vista de fecha veinticinco de enero de dos mil dieciocho³, que confirmó la sentencia de primera instancia de fecha siete de junio del dos mil diecisiete⁴, que declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015, y ordenó al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento a través de la resolución que corresponda; en el proceso

1. Obrante a fojas 789 del expediente principal.
2. Obrante a fojas 806 del expediente principal.
3. Obrante a fojas 771 del expediente principal.
4. Obrante a fojas 684 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

seguido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat contra los recurrentes.

III. ANTECEDENTES DEL PROCESO

3.1. De lo actuado en la vía administrativa

Se aprecia en el expediente administrativo lo siguiente:

- 1) A través del **Requerimiento N.º 0121050000083**, de fecha seis de junio de dos mil cinco⁵, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a Lima Airport Partners Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada (**en adelante, Lima Airport**) por el impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2003.
- 2) Consecuentemente, se emitió la **Resolución de Determinación N.º 012-003-0010257**, de fecha treinta y uno de agosto de dos mil seis⁶, por concepto de Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio gravable 2003; y la **Resolución de Multa N.º 012- 002-0010075**, de fecha treinta y uno de agosto de dos mil seis⁷, por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
- 3) Ante esta decisión, mediante el escrito presentado del cuatro de octubre de dos mil siete⁸, Lima Airport interpuso recurso de reclamación contra los referidos valores. Ello motivó a que la Sunat emitiera la **Resolución Intendencia N.º 0150140007908**, de fecha treinta de diciembre de dos mil ocho⁹, por la cual dispuso, entre otros aspectos, confirmar la Resolución de Determinación N.º 012-003-0010257, así como rectificar y proseguir con la cobranza de la Resolución de Multa N.º 012-002-0010075.
- 4) De ahí que Lima Airport interpusiera recurso de apelación por el escrito del veintiséis de febrero de dos mil nueve¹⁰ contra la referida resolución de intendencia. Luego, el Tribunal Fiscal emitió la **Resolución N.º 04090-8-2015**,

⁵. Obrante a fojas 24 del expediente administrativo – RTF 05071-4-2015, tomo I.

⁶. Obrante a fojas 2163 del expediente administrativo, tomo V.

⁷. Obrante a fojas 2164 del expediente administrativo, tomo V.

⁸. Obrante a fojas 2134 del expediente administrativo, tomo V.

⁹. Obrante a fojas 3181 del expediente administrativo, tomo VII.

¹⁰. Obrante a fojas 3347 del expediente administrativo, tomo VII.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

de fecha veintidós de mayo de dos mil quince¹¹, por la cual determinó lo siguiente: **a)** declarar nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140007908 en el extremo referido a las multas vinculadas con el reparo denominado “comisiones pagas a beneficiarios no domiciliados”, así como las Resoluciones de Multa N.ºs 012-002-0010066, 012-002-0010068, 012-002-0010071 y 012-002-0010073; **b)** revocarla en lo que respecta a los reparos a la renta imponible del ejercicio 2003, denominados “comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada” y “costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada”, la Resolución de Multa N.º 012-002-0010075 y las multas vinculadas con el reparo denominado “Servicios técnicos parte en el país y parte en el extranjero”, debiendo la Administración proceder conforme con lo allí dispuesto; y **c)** confirmarla en lo demás que contiene.

3.2. De lo actuado en sede judicial

1) Objeto de la pretensión demandada

De la revisión de autos se observa que por el escrito de fecha siete de agosto de dos mil quince¹², la **Sunat** interpuso demanda contencioso administrativa¹³ contra el **Tribunal Fiscal** y **Lima Airport**, solicitando, como pretensión principal, que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015 en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N.º 0150140007908 en lo que respecta a los reparos a la renta imponible del ejercicio 2003 denominados “**comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada**” y “**costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada**” y la Resolución de Multa N.º 012-002-0010075; como primera pretensión accesoria, que se ordene al Tribunal Fiscal la emisión de una nueva resolución confirmando la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0150140007908; como segunda pretensión accesoria, que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05071-4-2015.

¹¹. Obrante a fojas 3899 del expediente administrativo, tomo VIII.

¹². Obrante a fojas 21 del expediente principal.

¹³. Modificada mediante el escrito de fecha 25 de agosto de 2015, obrante a fojas 103 del expediente principal.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

Señaló que el catorce de febrero de dos mil veintiuno Lima Airport y el Estado suscribieron el “Contrato de Concesión” para la construcción, mejora, conservación y explotación del Aeropuerto Internacional “Jorge Chávez”. En ese sentido, según refirió, para efectos de dar cumplimiento a las obligaciones asumidas en el aludido contrato de concesión, el veintiocho y el treinta y uno de agosto de dos mil veintiuno, Lima Airport suscribió con Overseas Private Investment Corporation (OPIC) y Kreditanstalt Fur Wiederaufbau (KFW) cartas de compromiso a través de las cuales se comprometían a proporcionarle una línea de crédito, para posteriormente firmar contratos de financiamiento. Añadió que en las referidas cartas de compromiso y contratos de financiamiento se estableció que Lima Airport debía pagar diversas comisiones, así como honorarios y gastos razonables por asesores legales y consultores externos.

Luego, según expuso, con fecha trece de mayo de dos mil tres Lima Airport y Citibank suscribieron una carta de acuerdo que estipulaba que el banco dispondría la compra de participaciones de OPIC y que se le otorgaría a la primera una línea de crédito respecto del mencionado financiamiento; asimismo, se dejó constancia de las comisiones que Lima Airport debía pagar, y también los costos y los gastos.

Indicó que a Lima Airport le fue iniciado un procedimiento de fiscalización respecto del impuesto a la renta del ejercicio 2003, y como resultado de ello se efectuaron reparos a la renta neta imponible del referido ejercicio y se determinó que la citada empresa no había efectuado las retenciones del impuesto a la renta de sujetos no domiciliados, por lo que se emitieron las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0010257 a 012-003-0010269.

Precisó que en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0010257 se repararon las deducciones tributarias que Lima Airport efectuó de las comisiones pagadas por los financiamientos otorgados por OPIC, KFW y Citibank, y los desembolsos por honorarios y gastos razonables por asesores legales y consultores externos, incurridos en relación con la negociación, suscripción e implementación de los mencionados financiamientos. A su vez, manifestó que la Administración Tributaria sustentó el mencionado reparo en



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

que dichos conceptos debieron formar parte del costo tributario del activo que se obtendría como consecuencia del cumplimiento del “Contrato de Concesión” en virtud de lo dispuesto por el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por otro lado, refirió que, según el Tribunal Fiscal, el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta no reguló la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa, por lo que recurrió a las normas contables para determinar lo que debía entenderse como tal. En efecto, conforme expuso, para suplir el supuesto vacío el Tribunal Fiscal había recurrido a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23 para concluir preliminarmente que tanto los gastos por intereses como los gastos vinculados con la obtención de los financiamientos deben ser considerados como gastos del ejercicio; no obstante, alegó que dichos gastos pueden formar parte del costo de construcción o producción cuando se opte por el tratamiento alternativo previsto en la NIC 23.

De esa manera, argumentó que el Tribunal Fiscal elaboró una sucinta interpretación del segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta indicando que cuando la norma señala que se excluyan los intereses del valor computable de los bienes del activo fijo, “debe entenderse” que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que generan dichos intereses, al encontrarse estrechamente vinculados.

Por último, manifestó que sobre la base de dicha interpretación el Tribunal Fiscal concluyó que los montos que forman parte de las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda, los que resultan necesarios para la obtención de los financiamientos mencionados, deben ser reconocidos tributariamente como gasto deducible.

2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia

Mediante la sentencia comprendida en la resolución número dieciséis, de fecha siete de junio de dos mil diecisiete¹⁴, el Décimo Noveno Juzgado

¹⁴. Obrante a fojas 684 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal N.º 04090-8-2015, ordenando al Tribunal Fiscal que emita nuevo pronunciamiento; asimismo, declaró improcedente la demanda en cuanto a los extremos referidos a las pretensiones accesorias.

Este órgano jurisdiccional sostuvo que correspondía analizar si, en virtud del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, los intereses y los conceptos vinculados a este forman parte del costo de producción de un bien mueble e inmueble. Para ello, según indicó, era necesario analizar previamente si la mencionada norma regulaba un tratamiento vinculado a los elementos que formaban parte del costo de producción.

Señaló que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el ejercicio 2003 establecía que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable; y que **cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados**. Asimismo, refirió que el mencionado artículo definía, a su vez, el costo computable de los bienes enajenados como “*el costo de adquisición, producción o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley*”. En esa línea, afirmó que el costo computable representa el valor que se debe deducir de los ingresos netos para calcular la renta bruta en el caso de la enajenación de un bien; y que este se clasificaba en costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio (valor en el último inventario).

De otro lado, expuso que el primer párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba que para efectos de la depreciación de un bien se consideraba el costo computable según el caso (costo de adquisición, costo de producción o costo de valor de ingreso al patrimonio), incluyendo las mejoras de carácter permanente; y que su segundo párrafo disponía que el valor computable incluía los gastos en que se incurrieran con motivo de la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

compra del bien y que eran necesarios para colocarlos en condición de ser usados (fletes, seguros, derechos aduaneros, entre otros), con exclusión de los intereses. Enfatizó que esta disposición **hacía referencia únicamente a los conceptos incluidos en el costo computable de los bienes adquiridos (costo de adquisición).**

No obstante, según señaló, ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en el ordenamiento tributario **se regularon de forma expresa los conceptos que formaban parte del costo de producción de un bien**, por lo que correspondía analizar los elementos que componen este valor en función de los métodos de interpretación admitidos por el derecho y las fuentes del derecho reconocidas en el Título Preliminar del Código Tributario.

Precisó que en la Resolución el Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015 se reconoce que el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta no establece disposición alguna que regule la determinación del valor de producción, por lo que se consideró necesario recurrir a las normas contables, es decir, el Tribunal Fiscal no realizó una interpretación literal de la citada norma. De ahí que, según refirió, el colegiado administrativo se basó en las normas contables y en la Resolución N.º 00915-5-2004 para concluir que de acuerdo con el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta se desprendería que los intereses no forman parte de la determinación del costo de producción; sin embargo, incurrió en error pues no indicó en la Resolución N.º 04090-8-2015 los motivos por los cuales recurrió directamente a las normas contables para verificar los conceptos que tributariamente se incluyen como costo de producción y por los que los intereses no deberían formar parte de tal costo. En ese sentido, aseveró la falta de motivación en la resolución del Tribunal Fiscal respecto al alcance del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no se explicó ni justificó la remisión a una norma contable y no a una norma jurídica.

3) Fundamentos de la sentencia de vista

Ante los recursos de apelación de fecha veinte y veintiuno de junio de dos mil diecisiete, interpuestos por el Tribunal Fiscal¹⁵ y Lima Airport¹⁶,

¹⁵. Obrante a fojas 722 del expediente principal.

¹⁶. Obrante a fojas 704 del expediente principal.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

respectivamente, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiséis, de fecha veinticinco de enero de dos mil dieciocho¹⁷, confirmó la sentencia de primera instancia que declaró fundada en parte la demanda.

Señaló que la controversia, en sede de revisión, se circunscribía a dilucidar si en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015 se recurrió únicamente a la aplicación de las NIC 16 y 23 a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, por ende, si se incurrió en la causal de nulidad prevista en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

La Sala Superior consideró que en el examen de lo actuado en sede administrativa y a que se contraen los expedientes de su propósito que corren como acompañados se constata que producto de la fiscalización seguida a Lima Airport respecto del impuesto a la renta del ejercicio 2003, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0010257, en cuyos puntos 1 y 3 del Anexo 04 reparó las deducciones efectuadas por la citada contribuyente vía declaración jurada, de las comisiones pagadas por el préstamo otorgado de OPIC y KFW destinado al financiamiento de las mejoras por el programa de expansión del Aeropuerto Internacional “Jorge Chávez”, por el importe de cuatrocientos cuarenta y tres mil ochenta y tres con 00/100 soles (S/443,083.00), y los “gastos activados – costo de la deuda”, que comprende básicamente a desembolsos incurridos por honorarios y gastos razonables por asesores legales y consultores externos incurridos en relación con la negociación, suscripción e implementación del Contrato de Financiamiento por veintisiete millones seiscientos doce mil novecientos cuarenta y nueve con 00/100 soles (S/27'612,949.00), al considerar que conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta y las NIC 16 y 23, dichos conceptos debían formar parte del valor computable del activo.

¹⁷. Obrante a fojas 771 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

Asimismo, manifestó que contra dicho valor se siguió el procedimiento contencioso tributario que dio origen a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015, a través de la cual el Tribunal Fiscal, considerando lo establecido en las NIC 16 y 23, así como en la Cuenta 67 del Plan Contable General Revisado, interpretó que *“cuando el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone en forma expresa que se excluyan los intereses del valor computable de los bienes del activo fijo, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que genera dichos intereses, al encontrarse estrechamente vinculados, concluyendo que las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda, los que resultan necesarios para la obtención de los financiamientos anteriormente mencionados, deben ser reconocidos tributariamente como gasto deducible”*.

Señaló que para arribar a la conclusión transcrita y que sustenta la decisión objetada el Tribunal Fiscal recurrió únicamente a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23, y el Plan Contable General Revisado (Cuenta 67), a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta (como se constata de las consideraciones expresadas en las páginas diecisiete a diecinueve de la Resolución N.º 04090-8-2015), lo cual implica que para la interpretación del invocado precepto legal solo tuvo en cuenta las aludidas reglas técnicas, que no constituyen *per se* normas jurídicas, no tienen la calidad de fuente del derecho tributario y, por tanto, carecen de fuerza vinculante. De ese modo, concluyó que ello vulnera las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, afectando el requisito de validez del acto administrativo relativo a la debida motivación, con sujeción a lo previsto en el inciso 4 del artículo 3 y el artículo 6 de la Ley N.º 27444, lo que configura las causales de nulidad previstas en los incisos 1 y 2 del artículo 10, respectivamente, del mismo cuerpo legal.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

IV. RECURSOS DE CASACIÓN:

4.1. Mediante el auto calificadorio de fecha veintiuno de enero de dos mil diecinueve¹⁸ se declaró procedente el recurso interpuesto por **Lima Airport** en mérito de las siguientes causales

a) Infracción normativa por interpretación errónea de las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario

Señala que la Sala Superior incurrió en error al establecer que las Normas Internacionales de Contabilidad no son normas jurídicas y que su aplicación vulneraría lo dispuesto en las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, pues no tomó en cuenta que las NIC 16 y 23 fueron incorporadas al ordenamiento jurídico vía oficialización y aprobación por el Consejo Normativo de Contabilidad, de conformidad con las Resoluciones del Consejo Normativo N.ºs 023-2001-EF/93.01 y 007-2001-EF/93.01, respectivamente. Asimismo, refiere que incluso en la sentencia de vista se hizo referencia al Plan Contable General Revisado (vigente en el ejercicio dos mil tres), aprobado por Resolución Conasev N.º 006-84-EF/94.10, el cual también es norma jurídica incorporada al ordenamiento jurídico peruano.

De otro lado, manifiesta que debe tenerse presente que según el artículo 223 de la Ley N.º 26887 - Ley General de Sociedades, publicada el nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, habiéndose precisado en la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 013-98-EF/93.01, publicada el veintitrés de julio de mil novecientos noventa y ocho, que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el texto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades comprenden substancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad. En tal sentido, concluye que la Sala Superior interpretó erróneamente las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario,

¹⁸. Obrante a fojas 280 del cuaderno de casación.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

al desconocer que las normas contables son normas jurídicas por haber sido incorporadas al ordenamiento jurídico tributario.

b) La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad se sustenta en resoluciones de la Corte Suprema de Justicia de la República y del Tribunal Fiscal

Alega que en reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha señalado que ante lo no definido por la norma tributaria es posible recurrir a las normas contables para darle contenido, como ha ocurrido en el caso del cual deriva esta controversia. Así, refiere que el Tribunal Fiscal sostuvo en diversa jurisprudencia el criterio de remitirse a las normas y principios de contabilidad para dotar de contenido a un término no definido por la norma tributaria, lo cual no resulta contrario a lo dispuesto en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, debido a que en virtud del inciso f) de este cuerpo normativo se establece que la jurisprudencia es fuente de derecho, y es precisamente en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que ha quedado establecido que el intérprete jurídico puede hacer dicha remisión a las normas y principios contables. A modo de ejemplo, refiere que en las Resoluciones N.ºs 06604-5-2002, 6784-2-2002, 00915-5-2004, 00770-2-2006, 00261-1-2007, 11981-2-2007, 17044-8-2010 y 10340-10-2013, el Tribunal Fiscal señaló que si bien la normatividad impositiva no establece qué debe entenderse por costo de producción, era claro que se encontraba referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que a fin de determinar la renta bruta, previamente debían establecerse los elementos que conforman el costo, para lo cual resultaba pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de esta se determina la renta susceptible de gravamen para efecto del Impuesto a la Renta. De este modo, asevera que, de acuerdo con el referido criterio, con el propósito de determinar el costo de los bienes producidos en las citadas resoluciones se recurrió a las normas contables. Agrega que de manera similar actuó la Administración Tributaria para dotar de significado al término “comisiones” en la Resolución de Intendencia N.º 0150140007908, según se aprecia de las páginas noventa y dos a noventa y nueve de la citada resolución.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

De otro lado, respecto de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la República, indica que en los Expedientes N.ºs 1173-2008 y 12304-2014 se reconoce que las Normas Internacionales de Contabilidad pueden dotar de contenido a conceptos incluidos en normas tributarias, lo que significaría que son útiles e importantes en materia tributaria para realizar una interpretación adecuada de la referida norma en circunstancias en que haya un concepto regulado en ella, pero no definido.

4.2. Mediante el auto calificador de fecha 21 de enero de 2019¹⁹ se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por el Tribunal Fiscal, en virtud de la siguiente causal:

Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado

Alega que la Sala Superior incurrió en motivación aparente de la sentencia de vista por cuanto no tomó en cuenta que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015 sí se encuentra debidamente motivada, pues se cumplió con desarrollar a cabalidad cada punto que fuera cuestionado durante el procedimiento administrativo, explicándose además las razones por las que se recurrió directamente a las normas contables para verificar los conceptos que tributariamente se incluyen como costo de producción y por los que los intereses no deberían formar parte de tal costo; por lo tanto, según indica, el referido acto administrativo no adolece de falta de motivación como erróneamente sostuvo el órgano jurisdiccional.

Asimismo, argumenta que la instancia de mérito no consideró que de la lectura del párrafo sexto y octavo de las páginas dieciséis y diecisiete, respectivamente, de la Resolución N.º 04090-8-2015, se aprecia que el Tribunal Fiscal explicó por qué se remitió a las Normas Internacionales de Contabilidad para interpretar lo regulado en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, indicando que la falta de regulación de la referida norma sobre la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia contribuyente no permite dilucidar si el concepto de intereses al que hace referencia el aludido artículo comprende también aquellos gastos vinculados con la obtención de los

¹⁹. Obrante a fojas 288 del cuaderno de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

financiamientos, como son las comisiones y el costo de la deuda observados por la Administración.

En tal sentido, concluye que a lo largo de los argumentos contenidos en las páginas dieciséis a dieciocho de la Resolución N.º 04090-8-2015, el Tribunal Fiscal sustentó los motivos por los cuales se remitió directamente a las normas contables para verificar los conceptos que tributariamente se incluyen como costo de producción; así como las razones por las que los intereses no deberían formar parte de tal costo.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA:

PRIMERO: Del recurso de casación

El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme al artículo 384 del Código Procesal Civil.

Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina: *“El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan [...] a infracciones en el procedimiento”*²⁰. De acuerdo con ello, la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la cual puede presentarse en la forma o en el fondo²¹.

En ese sentido, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales” para los cuales se ha sido previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia; siendo así, sus decisiones

²⁰. De Pina, Rafael. (1940). *Principios de Derecho Procesal Civil*. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.

²¹. Escobar Fornos, Iván. (1990). *Introducción al proceso*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis; p. 241.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de aquellas.

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

SEGUNDO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial

Al respecto, es conveniente precisar que si bien en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial, resulta necesario señalar la situación fáctica que ha quedado asentada durante el proceso:

- 1) Con fecha seis de junio del dos mil cinco la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a Lima Airport Partners Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio de 2003.
- 2) Consecuentemente, la Sunat emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0010257, de fecha treinta y uno de agosto del dos mil seis, formulando reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2003; y la Resolución de Multa N.º 012-002-0010075, de la misma fecha, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- 3) Ante esta decisión, Lima Airport interpuso recurso de reclamación contra los referidos valores; por lo que la Administración emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150140007908, de fecha treinta de diciembre de dos mil ocho, en la cual dispuso, entre otros aspectos, confirmar la Resolución de Determinación N.º 012-003-0010257, así como rectificar y proseguir con la cobranza de la Resolución de Multa N.º 012-002-0010075.
- 4) Posteriormente, atendiendo al recurso de apelación presentado por Lima Airport contra la mencionada resolución de intendencia, el Tribunal Fiscal expidió la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

Resolución N.º 04090-8-2015, de fecha veintidós de abril de dos mil quince²², por la cual declaró nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140007908 en el extremo referido a las multas vinculadas con el reparo denominado “Comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados”, así como las Resoluciones de Multa N.ºs 012-002-0010066, 012-002-0010068, 012-002-0010071 y 012-002-0010073, en lo que corresponde a dicho extremo; la revocó en lo que respecta a los reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2003, denominados “comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada” y “costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada”, la Resolución de Multa N.º 012-002-0010075 y las multas vinculadas con el reparo denominado “Servicios Técnicos parte en el país y parte en el extranjero”, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por la presente resolución; y la confirmó en lo demás que contiene.

TERCERO: Cuestión en debate

La cuestión controvertida en sede casatoria consiste en determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015 se encuentra debidamente motivada, puesto que se habría dado contenido al artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta solo con normas de contables.

CUARTO: Análisis de la infracción normativa denunciada

En el presente caso, el recurso de casación materia de análisis ha sido declarado procedente en mérito a infracciones normativas de carácter procesal y material; por lo tanto, se dilucidará en primer término aquella causal referida a vicios de índole procesal, dado que en caso esta resulte amparable, acarrearía la nulidad de la resolución judicial impugnada e impediría, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre las causales de carácter material.

QUINTO: Sobre la infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, denunciada por el Tribunal Fiscal

5.1. La entidad recurrente alega que la fundamentación de la sentencia de vista no reviste la garantía de la debida motivación que ordena la norma denunciada;

²². Obrante a folios 3899 del expediente administrativo.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

así, sostiene que la Sala Superior incurrió en una motivación aparente, dado que no tomó en cuenta que la Resolución del Tribunal Fiscal sí se encuentra debidamente motivada ya que se cumplió con señalar a cabalidad cada punto que cuestionado durante el procedimiento administrativo. Afirma que en dicha resolución se explicaron las razones por las cuales el colegiado administrativo recurrió directamente a las normas contables para verificar los conceptos que tributariamente se incluyen como costo de producción y por los que los intereses no deberían formar parte del costo.

En ese sentido, alega que en la Resolución del Tribunal Fiscal se explicó por qué se remitió a las Normas Internacionales de Contabilidad para interpretar lo regulado en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que la falta de regulación sobre la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia contribuyente no permite dilucidar si el concepto de intereses al que hace referencia el aludido artículo comprende también aquellos gastos vinculados con la obtención de los financiamientos, como son las comisiones y el costo de la deuda observados por la Administración.

- 5.2.** En principio, es preciso indicar que, en general, el debido proceso es un principio y derecho de la función jurisdiccional consagrado en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que tiene por función velar por el respeto irrestricto de los derechos fundamentales y las garantías constitucionales que lo integran, dando a toda persona la posibilidad de recurrir a la justicia para obtener la tutela jurisdiccional de sus derechos, a través de un procedimiento regular en el que se dé oportunidad razonable y suficiente de ser oído, ejercer el derecho de defensa, de producir pruebas y obtener una sentencia debidamente motivada.
- 5.3.** Por otra parte, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales consagrado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y reconocido, a su vez, en el artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables; bajo este contexto, el contenido esencial del derecho y principio de motivación de las resoluciones judiciales se presenta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y la resolución judicial, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aún si esta es breve o concisa, o se presente el supuesto de motivación por remisión²³.

En consecuencia, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial, directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones por las cuales el juez ha decidido una controversia en un sentido determinado; lo que implica, por tanto, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad.

Cabe agregar que el Tribunal Constitucional ha señalado, en reiterada y uniforme jurisprudencia²⁴, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, y que tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación, sino que basta con que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento.

- 5.4.** Tomando en consideración lo expuesto y atendiendo a que la causal impugnada en sede casatoria está relacionada con la falta de motivación de la sentencia de vista pues la Sala Superior no habría tomado en consideración

²³. Conforme se desprende del fundamento 11 de la sentencia del Expediente N.º 1230-2002-HC/TC, emitida por el Tribunal Constitucional el 20 de junio de 2002.

²⁴. Como en el caso de la sentencia del Expediente N.º 3943-2006-PA/TC, emitida por el Tribunal Constitucional el 11 de diciembre de 2006.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015 sí se encontraría motivada; debe señalarse que de la revisión de la referida resolución judicial impugnada, esta Sala Suprema advierte que la misma contiene un pronunciamiento coherente y suficiente con la pretensión planteada, relacionada con la invalidez de la Resolución N.º 04090-8-2015 en el extremo impugnado, y que fue amparada en parte por la Sala Superior a partir de la siguiente fundamentación:

- a.** De la revisión del expediente administrativo, la instancia de mérito advirtió que el Tribunal Fiscal resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 015014007908 en lo que respecta a los reparos a la renta imponible del ejercicio 2003, denominados “comisiones deducidas indebidamente vía declaración jurada” y “costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido indebidamente vía declaración jurada”.
- b.** Al respecto, el órgano jurisdiccional consideró que según el primer párrafo del artículo 41 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia; precisó también que, de acuerdo a su segundo párrafo, el valor computable incluye los gastos incurridos con motivo de su compra.
- c.** Indicó que las Normas III y VIII el Título Preliminar del Código Tributario prescriben las fuentes del derecho y que al aplicar las normas tributarias podrán usarse los métodos de interpretación admitidos por el derecho, respectivamente, puntualizando al efecto que en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados.
- d.** Por otro lado, en relación con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), definidas como aquellas que establecen los requisitos de reconocimiento,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

medición, presentación e información a revelar que se refieren a transacciones y sucesos económicos importantes en los estados financieros con propósitos generales o como un conjunto de estándares con el fin de establecer cómo deben presentarse los estados financieros. Además, indica que en función a la fuente de su producción no constituyen normas jurídicas, por lo que no son vinculantes en materia tributaria, más aún si no provienen de una fuente reglada o constituida, sino que se desprenden de la voluntariedad individual.

- e. Señaló que de lo actuado en sede administrativa se observa la Sunat reparó las deducciones efectuadas por Lima Airport vía declaración jurada, al considerar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta y las NIC 16 y 23, dichos conceptos deben formar parte del valor computable del activo.
- f. Luego, según indicó, el Tribunal Fiscal, considerando las NIC 16 y 23, así como la cuenta 67 del Plan Contable General Revisado, interpretó que cuando el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone en forma expresa que se excluyan los intereses del valor computable de los bienes del activo fijo, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que generan dichos intereses, al encontrarse vinculados, y concluyó que las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda, los que resultan necesarios para la obtención de los financiamientos anteriormente mencionados, deben ser reconocidos tributariamente como gasto deducible.
- g. Enfatizó que para arribar a la referida conclusión, el Tribunal Fiscal recurrió únicamente a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23, y el Plan Contable Revisado (Cuenta 67), a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implica que para su interpretación solo tuvo en cuenta las aludidas reglas técnicas, las cuales no constituyen *per se* normas jurídicas, no tienen la calidad de fuente del Derecho Tributario, de manera que vulneró las Normas III y VIII del Título



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

Preliminar del Código Tributario, con afectación del requisitos de validez del acto administrativo relativo a la debida motivación, con sujeción a lo previsto en el inciso 4 del artículo 3 y el artículo 6 de la Ley N.º 27444.

- 5.5.** De lo anotado podemos advertir que la Sala Superior cumplió con expresar de manera clara y suficiente las razones de hecho y de derecho que la llevaron a confirmar la sentencia apelada que estimó en parte las pretensiones planteadas por la demandante, conclusión a la que arribó luego de efectuar el análisis pertinente de las alegaciones expuestas por las partes a lo largo del proceso, así como la revisión de los actuados administrativos y de las normas involucradas en la controversia, las cuales fueron interpretadas de forma racional, exponiéndose motivadamente las consecuencias de dicha interpretación, más allá de que la entidad recurrente esté en desacuerdo o discrepe de ella.
- 5.6.** Aunado a ello, con relación al argumento planteado por la recurrente respecto a que en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015 se cumplió con explicar las razones por las que se recurrió a las normas contables para verificar los conceptos que tributariamente se incluyen como costo de producción y por los que los intereses no deberían formar parte de tal costo; es importante anotar que la instancia de mérito expuso que las referidas normas contables no constituyen por sí mismas normas jurídicas, no tienen calidad de derecho tributario y, por tanto, carecen de fuerza vinculante. En ese sentido, el planteamiento referido a que resulta correcta la aplicación de normas contables para dar contenido a una norma tributaria o su desacuerdo con ella es una discusión de fondo que no guarda relación con la infracción de índole procesal denunciada en este punto, lo que será desarrollado al analizar las causales materiales denunciadas también en esta sede casatoria. Por consiguiente, los argumentos de la recurrente no permiten vislumbrar un vicio de nulidad en la sentencia de vista recurrida.
- 5.7.** En consecuencia, esta Sala Suprema no evidencia un defecto en la motivación de la sentencia recurrida que exija declararla nula, dado que se cumplió con examinar y resolver el asunto objeto de cuestionamiento planteado por las



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

partes, considerando para ello la posición esbozada por la entidad demandante en el trámite del presente proceso. Al respecto, debe recordarse que, conforme a lo señalado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, ni tampoco cualquier error en el que se incurra constituye automáticamente la violación de dicho derecho, sino que basta con que se expresen de manera razonada, suficiente y congruente los motivos que sustentan la decisión del juzgador, situación que se ha dado en este caso con la sentencia de vista según lo expuesto, por lo que esta causal denunciada deviene en infundada.

- 5.8. Al no encontrar amparo los argumentos que sustentaron la infracción normativa de carácter procesal, corresponde ahora analizar las infracciones normativas de carácter material alegadas por el recurrente.

SEXTO: Respetto de la infracción normativa por interpretación errónea de las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, denunciada por Lima Airport Partners Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada

- 6.1. Conforme lo señala el profesor Marcial Rubio Correa, los principios generales del derecho son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, subconjuntos, conjuntos, y del propio derecho como totalidad²⁵. Asimismo, cabe precisar que si bien cada especialidad del derecho (laboral, civil, penal, tributario, entre otros) tiene sus propios principios, pues cada uno de ellas tiene una finalidad distinta e incluso protege un bien jurídico diferente, deben aplicarse en el marco del texto constitucional.
- 6.2. En materia tributaria, los especialistas nacionales se han pronunciado sobre los principios que rigen este sistema, señalando lo siguiente:

²⁵. Rubio Correa, Marcial (2017). *El sistema jurídico. Introducción al derecho*. Lima, Perú: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 284



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

El profesor **Cesar Gamba Valega (2011)**²⁶ expone que los principios tributarios limitan todas las decisiones de todos los poderes públicos, sean estas normativas (incluyendo la potestad reglamentaria) o aplicativas. Ello implica, según refiere, que tales decisiones no pueden “afectar” o “vulnerar” el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios; así lo tiene señalado expresamente el último párrafo del artículo 74 de la Constitución, conforme al cual “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el (referido) artículo”. Afirma que esta consideración especial determina que todos los ciudadanos solo pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales, de ahí que se sostenga, con acierto, que los principios tributarios, al mismo tiempo que son límites a los poderes públicos, también constituyen derechos de los particulares.

El profesor **Jorge Bravo Cucci (2015)**²⁷ precisa que los principios jurídicos tributarios cumplen la función de límites a la potestad tributaria de la que está investida la autoridad competente; tal es el caso de los principios de legalidad tributaria o de irretroactividad de las leyes en materia tributaria, que operan como meros obstáculos al ejercicio de la potestad tributaria. Anota que, como ha sido señalado Neumark, la función de los principios ha sido descrita como la obtención de una especie de guía u orientación para una política fiscal racional.

- 6.3.** Nuestra Constitución Política regula como principios que rigen el régimen tributario a los de reserva de ley, legalidad, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y prohibición de confiscatoriedad²⁸; en concordancia con estos, el Código Tributario –en el entendido de conjunto sistemático que contiene las normas tributarias– reconoce, entre otros, los principios tributarios de reserva de ley y legalidad:

²⁶. Cesar Gamba Valega (2011). “La reserva de ley en materia tributaria: un principio esencial del sistema tributario”. VV.AA. *Derecho tributario. Tópicos contemporáneos*. Lima, Perú: Grijley; p. 428-429

²⁷. Jorge Bravo Cucci (2015). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores; p. 112.

²⁸. **Constitución Política del Perú**

Artículo 74: “[...] El Estado, al ejercer la potestad tributaria, **debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio** [...] No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

“Principio de Legalidad

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

“NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones [...]” (énfasis agregado).

6.4. A nivel de la doctrina numerosos autores nacionales e internacionales han sostenido que los principios de legalidad y de reserva de ley definen y delimitan la actuación de los legisladores, garantizando que la población solo tribute sobre normas con rango de ley, en atención al principio de *no taxation without representation* (no hay tributación sin representación). Al respecto, han expuesto lo siguiente:

El profesor **Fernando Pérez Royo (2000)**²⁹ señala que la primera de estas reglas sobre la producción normativa en materia tributaria es la del principio de legalidad tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del derecho en este ámbito; y que según aquel es necesaria una ley formal para el establecimiento de tributos. Afirma que se habla de reserva de ley, aunque opta por la denominación de principio de legalidad, que a su criterio resulta más ajustada que la indicada de reserva de ley, originada históricamente en un ambiente político-constitucional distinto del actualmente vigente; no obstante, conforme anota, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos. Argumenta que se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el

²⁹. Pérez Royo, Fernando (2000). *Derecho financiero y tributario. Décima edición*. España, Madrid: Civitas; p.41



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, asevera que tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes; asimismo, indica que *no taxation without representation* es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto.

El catedrático universitario **Héctor Belisario Villegas (2002)**³⁰ sostiene que el principio de legalidad requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes. Expone que el principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad; y, en ese sentido, que los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. De allí que, según refiere, en el Estado de Derecho esto no sea legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.

El especialista **Bravo Cucci (2015)**³¹ expresa que por el principio de legalidad se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte; y precisa que este no es exclusivo del Derecho Tributario, pues no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a), numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, en mérito al cual se prescribe que “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”. Por otro lado, según señala, se observa al principio de reserva de ley en materia tributaria, que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa) solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico a través de una ley o norma de rango análogo; y por este se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos designados como depositarios de la

³⁰. Belisario Villegas, Héctor (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Octava edición*. Buenos Aires, Argentina: Astrea; p. 254 - 255.

³¹. Bravo Cucci, op. cit., p115-117



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado.

- 6.5.** Por su parte, el Tribunal Constitucional, al referirse al principio de reserva de ley, ha expuesto que este en materia tributaria constituye una reserva relativa, dado que puede admitir derivaciones al reglamento.

En ese sentido, respecto a los alcances de este principio, ha afirmado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley; asimismo, ha manifestado que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos, pero en ningún caso podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia; y ha precisado, además, que la regulación del hecho imponible en abstracto, que requiere la máxima observancia del principio de legalidad, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial); todo ello atendiendo a las sentencias emitidas en los Expedientes N.ºs 2762-2002-AA/TC y 3303-2003-AA/TC³².

- 6.6.** Conforme a esta línea doctrinal y jurisprudencial, el principio de legalidad exige que las autoridades sometan su actuación al imperio de la ley, por lo que para efecto de ejercer la cobranza de tributos deberán sujetarse a las formas, plazos y procedimientos preestablecidos en la ley; así también, constituye una garantía contra la arbitrariedad, pues proscribire toda acción basada en la simple voluntad o intereses personales, para regular su conformidad al contenido de la ley.
- 6.7.** Sobre el principio de reserva de ley se puede afirmar que básicamente restringe el accionar del legislador y de la Administración Tributaria, pues establece de forma exclusiva que los elementos del tributo se determinan a través de una norma con rango legal: sujetos, hecho imponible y base; y, por su parte, que la

³². Según el fundamento 35 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 2302 -2003-AA/TC.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

Administración solo podrá cobrar tributos en la forma en que este regulado en la ley, sin que a través de su interpretación o con la emisión de resoluciones administrativas grave actos que no constituyen hechos imponible. Por otro lado, este protege las finanzas públicas, pues impide que una autoridad distinta a los Poderes Legislativo y Ejecutivo asuman competencias que no le corresponden y legislen en materia tributaria a través de normas infralegales.

Un aspecto importante más a tener en cuenta es que el principio de reserva de ley garantiza otros principios, como el de capacidad contributiva, al otorgar la facultad a los legisladores para que sean estos los que aseguren el reparto de la carga tributaria, atendiendo a que velarán por la protección de la propiedad, y de resultar un interés mayor con su imposición, gravarán los hechos económicos en tanto impliquen una manifestación de riqueza en el agente. De otro lado, su relevancia también radica en el aseguramiento al principio de seguridad jurídica o de certeza del derecho, en la medida de que garantiza que el contribuyente pueda conocer los efectos tributarios de la realización de un determinado hecho económico, lo contrario resultaría delegarle esta función a cualquier autoridad, quien en cualquier momento y sin ninguna formalidad podría modificar el hecho imponible y gravar un supuesto que ayer no era tributable.

- 6.8.** En torno de la reserva relativa se puede entender que de forma excepcional admite derivaciones al reglamento, mientras no constituyan elementos esenciales, como la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial); por lo tanto, la condición tripartita del tributo (deudor, hecho imponible y obligación tributaria) solo deberá regularse por ley o norma del mismo rango, así como sus modificaciones; de no ser así, no debe surtir efecto ni tener incidencia en el patrimonio del presunto obligado.
- 6.9.** Partiendo del desarrollo de estos principios recogidos a nivel constitucional y legal, el Título Preliminar del Código Tributario³³ contiene las Normas III y VIII,

³³. Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

que regulan lo concerniente a las fuentes del derecho tributario y la interpretación de las normas en materia tributaria, y que en el presente caso son denuncias como infringidas:

“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica [...]

“NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

- 6.10.** Siguiendo este contenido normativo, se observa que para la creación de normas tributarias y su regulación, el legislador ha establecido de forma taxativa las normas que deberán ser observadas para tal efecto. Con ello, los diversos intérpretes del derecho tributario (juez, entidad administrativa, administrado y justiciable) deberán aplicarlas y, de requerir una interpretación mayor para arribar a su verdadero sentido, utilizarán los diversos métodos que admite el derecho tributario, sin traer una norma que no forme parte de la descripción expresa hecha por el legislador para efectos de interpretar la forma de aplicación de los elementos esenciales; más aún si estas normas se encuentran en relación directa con el principio constitucional de reserva de ley;



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

por lo que, conforme con la lista taxativa, solo se crearán y regularán tributos por normas con rango de ley, quedando proscrito que se efectúe por normas infralegales, las que si bien pueden constituir fuentes del derecho tributario, estas únicamente permiten la aplicación del tributo.

- 6.11.** En esa perspectiva y conforme al desarrollo de las fuentes del derecho tributario, cabe abordar el empleo de las Normas Internacionales de Contabilidad para efectos tributarios, pues forma parte de la controversia traída al presente caso. Así, tenemos que estas “normas” han sido oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad - NIC mediante la Resolución N.º 034-2005-EF/ 93.01, publicada en el diario oficial “El Peruano” con fecha dos de marzo de dos mil cinco, la cual es de aplicación obligatoria para los estados financieros que comienzan el uno de enero del dos mil seis, y opcional para los que empiezan el uno de enero del dos mil cinco. En la parte considerativa de dicha resolución se señaló lo siguiente:

“Que, con la finalidad de actualizar las prácticas contables en el país mediante la utilización de las Normas Internacionales de Contabilidad modificadas a diciembre del 2003 y a marzo del 2004 y las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas al 31 de marzo del 2004, **resulta pertinente oficializar la aplicación de las citadas normas internacionales; así como dejar sin efecto la aplicación de algunas Normas Internacionales de Contabilidad e Interpretaciones NICs, de modo que los estados financieros se emitan de acuerdo a la normatividad contable vigente [...]**” (sin resaltado en el original).

A partir de esta cita se advierte que las NIC no constituyen fuentes del derecho tributario y, por ende, no tienen incidencia en el mismo, pues su objeto es regular la forma en que se efectúan los estados y prácticas contables, permitiendo la uniformización de la aplicación de los preceptos contables a nivel mundial. Tampoco son parte de las fuentes del derecho tributario, porque han sido oficializadas a través de una resolución administrativa, emitida por un órgano distinto a la Administración Tributaria; es así que si bien pueden servir como referencia para aplicar normas tributarias, en tanto la propia ley de forma expresa deriva su aplicación a ellas, su uso como norma interpretativa queda proscrito.



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

6.12. De este modo, respecto de la infracción normativa denunciada, Lima Airport sostiene que la Sala Superior incurrió en error al establecer que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) no son normas jurídicas y que su aplicación vulneraría lo dispuesto en las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, pues no tomó en cuenta que estas fueron incorporadas al ordenamiento jurídico vía oficialización y aprobación por el Consejo Normativo de Contabilidad, de conformidad con la Resolución del Consejo Normativo N.º 023-2001-EF/93.01, publicada el uno de junio de dos mil uno, que incorpora la NIC 16; y la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 007-2001-EF/93.01, publicada el once de agosto de mil novecientos noventa y seis, que incorpora la NIC 23.

Refiere que incluso en la sentencia de vista se hizo referencia al Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución Conasev N.º 006-84-EF/94.10, el cual también es una norma jurídica incorporada al ordenamiento jurídico peruano. De otro lado, agrega que debe tenerse presente que según lo dispuesto en el artículo 223 de la Ley N.º 26887 - Ley General de Sociedades, publicada el nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, habiéndose precisado en la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 013-98-EF/93.01, publicada el veintitrés de julio de mil novecientos noventa y ocho, que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el texto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades comprenden substancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

6.13. Por lo tanto, se debe tener en cuenta que el sustento de la denuncia se centra en la validez de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), pues según indica el recurrente las citadas normas sí forman parte del ordenamiento jurídico; de este modo, corresponde determinar si efectivamente las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son aplicables para dar contenido a una norma tributaria y si, como consecuencia de ello –a decir del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

recurrente— se ha incurrido en el supuesto de interpretación errónea de la aludida Norma III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

- 6.14.** En relación con el caso concreto, es preciso indicar que se cuestiona la aplicación de una norma contable para dar contenido a una norma tributaria, el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, que al año dos mil tres estableció expresamente lo siguiente:

“Artículo 41.- Las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste integral por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

El valor computable incluye los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

En los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos especificados en el párrafo anterior. No integrarán el valor depreciable las comisiones reconocidas a entidades que integran el mismo conjunto económico que hubieran actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros no vinculados al adquirente” (resaltado y subrayado añadidos).

Resulta evidente que la propia norma de carácter tributario es la que establece la base para el cálculo de la depreciación a un determinado ejercicio gravable; esto es, la propia disposición establece que la depreciación se calcula sobre el valor de adquisición o producción de los bienes. Siendo así, la depreciación se aplicará a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

Por ser ello así, nos encontramos ante una ley de naturaleza eminentemente tributaria, que establece claramente la regla para imputar dichas depreciaciones a un determinado ejercicio gravable.

6.15. Ahora bien, sobre la base de tal línea de argumentación, la instancia de mérito acogió la interpretación que propuso la parte demandante por considerar que el Tribunal Fiscal realizó una interpretación extensiva del segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta en lo que respecta al interés y que por ello vulneró la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. De este modo, evidenció que el órgano administrativo recurrió a normas distintas a las tributarias dado que concluyó que no era posible inferir la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa a partir de una interpretación del segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, que prescribe que el valor computable incluye los gastos incurridos con motivo de su compra y otros similares que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses. Es decir, tal como se resaltó en la consideración décimo novena de la sentencia de vista, el Tribunal Fiscal recurrió únicamente a la aplicación de las Normas Internaciones de Contabilidad (NIC) 16 y 23, y del Plan Contable Revisado (Cuenta 67), a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por tal razón es que luego de citar a Luis Durán Rojo y sobre la base de las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Sala Superior determinó que para la interpretación del invocado precepto legal solo tuvo en cuenta las aludidas reglas técnicas que –como se ha destacado– no constituyen por sí mismas normas jurídicas, no tienen la calidad de normas que pertenezcan al derecho tributario y, por tanto, carecen de fuerza vinculante.

6.16. En ese orden de ideas, es menester precisar que la aplicación de normas distintas a las tributarias solo es permitida cuando no hay una norma en el Código Tributario o en otra norma de carácter tributario que regule el supuesto invocado; puesto que, al no existir regulación, habilita la remisión a una “norma distinta a la tributaria” siempre y cuando no se oponga a la norma tributaria ni



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

desnaturalice. De ahí que debe tenerse en cuenta que, en virtud de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra proscrita la interpretación extensiva de las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

6.17. La Sunat denuncia que la aplicación directa de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) desnaturaliza el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, por tal desnaturalización se infringe las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

6.18. Al respecto, en la décimo novena consideración de la sentencia de vista, la Sala Superior concluyó lo siguiente: “[...] *el Tribunal Fiscal recurrió únicamente a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23, y el Plan Contable General Revisado (Cuenta 67), a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, como puede constatarse de las consideraciones que aparecen expresadas en las páginas diecisiete a diecinueve de la Resolución 04090-8-2015, lo cual implica que para la interpretación del invocado precepto legal sólo tuvo en cuenta las aludidas reglas técnicas que, como se ha destacado, no constituyen per se normas jurídicas, no tienen la calidad de fuente del Derecho Tributario, y por tanto, carecen de fuerza vinculante, vulnerando de este modo las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, con afectación del requisito de validez del acto administrativo relativo a la debida motivación, con sujeción a lo previsto en los artículos 3, inciso 4, y 6 de la Ley número 27444 configurándose las causales de nulidad previstas en el artículo 10, incisos 1 y 2, respectivamente, de la misma Ley del Procedimiento Administrativo General*”.

6.19. En atención a ello, esta Sala Suprema comparte lo expuesto por la instancia de mérito dado que el Tribunal Fiscal aplicó las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23 para concluir que el concepto de “interés” regulado en el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica para las comisiones deducidas y el costo de la deuda relacionada directamente con la construcción de un activo calificado deducido



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

indebidamente vía declaración jurada, de modo tal que las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda deducidos por la empresa codemandada sí deben formar parte del costo tributario del activo.

6.20. En efecto, la autoridad administrativa otorgó carácter imperativo a las referidas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23, es decir, las aplicó como reglas de índole vinculante al momento de analizar el citado artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin que se advierta que haya recurrido a alguna fuente válida del Derecho Tributario, que hubiera permitido llenar de contenido los alcances de esta disposición normativa tributaria, por lo que esta Sala Suprema considera, en el mismo sentido que lo resuelto por la instancia de mérito, que se ha infringido lo dispuesto en las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

6.21. En ese orden de ideas, la Sala Superior, al confirmar la sentencia apelada que declaró fundada en parte la demanda, no interpretó erróneamente las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en la medida de que en la resolución administrativa impugnada no se fundamentó con arreglo a ley la interpretación y aplicación que se hizo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta; siendo ello así, la infracción denunciada en este punto deviene en infundada.

SÉPTIMO: Sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad que se sustenta en resoluciones de la Corte Suprema de Justicia de la República y del Tribunal Fiscal, denunciada por Lima Airport Partners Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada

7.1. La recurrente alega que en reiterada “jurisprudencia” el Tribunal Fiscal ha señalado que ante lo no definido por la normativa tributaria es posible recurrir a las normas contables para darle contenido, como ha ocurrido en el caso del cual deriva esta controversia. Aún más, la impugnante refiere que el Tribunal Fiscal ha sostenido en diversos pronunciamientos el criterio de remitirse a las normas y principios de contabilidad para dotar de contenido a un término no definido por la norma tributaria, lo cual no resulta contrario a lo dispuesto en la



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA**

Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, debido a que en el inciso f) de esta norma se establece que la jurisprudencia es fuente de derecho, y es precisamente en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que se ha establecido que el intérprete jurídico puede hacer dicha remisión a las normas y principios contables, en tanto el referido colegiado administrativo, en diversa jurisprudencia, ha definido conceptos e interpretado disposiciones tributarias a partir de las normas jurídicas.

Inclusive, cita a modo de ejemplo que en las Resoluciones N.ºs 06604-5-2002, 6784-2-2002, 00915-5-2004, 00770-2-2006, 00261-1-2007, 11981-2-2007, 17044-8-2010 y 10340-10-20013, el Tribunal Fiscal ha señalado que si bien la normativa impositiva no establece qué debe entenderse por costo de producción, era claro que se encontraba referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de bienes, por lo que a fin de determinar la renta bruta previamente debían establecerse los elementos que conformar el costo, para lo cual resultada pertinente recurrir a la contabilidad.

- 7.2.** Sobre este particular, es importante reiterar que en el caso concreto –conforme con lo expuesto anteriormente– el Tribunal Fiscal aplicó los preceptos de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23 para dilucidar directamente si amparaba o desestimaba la postura de la Administración Tributaria, de forma que utilizó dichas reglas para crear derecho y resolver la controversia en detrimento de la ahora demandante, sin brindar algún argumento adicional que justifique esta postura más allá de otorgarle carácter obligatorio a dichos instrumentos contables.

Pues bien, de la revisión de las referidas resoluciones del Tribunal Fiscal, esta Sala Suprema debe advertir que son pronunciamientos emitidos por una entidad pública, integrante de la Administración, para resolver casos concretos, los que en suma no son vinculantes para este órgano jurisdiccional dado que no constituyen normas pues no aprueban disposiciones o reglas con carácter general y abstracto que contengan mandatos vinculantes a fin de integrarse en el ordenamiento jurídico y que deban ser observados por los órganos jurisdiccionales. En este sentido, aún si en dichas resoluciones administrativa el Tribunal Fiscal ha aplicado las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

en los términos en los que expone la recurrente, ello no impide que los órganos jurisdiccionales evalúen, en este proceso, la legalidad de dicha posición jurídica con el objeto de brindar una solución ajustada a derecho.

- 7.3.** De otro lado, la recurrente alega que la Corte Suprema de Justicia de la República, en las Casaciones N.ºs 1173-2008-Lima y 12304-2014-Lima, reconoce que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) pueden dotar de contenido a conceptos incluidos en normas tributarias, lo que significaría que son útiles e importantes en materia tributaria para realizar una interpretación adecuada de la referida norma en circunstancias en que haya un concepto regulado en ella, pero no definido; por lo que es pertinente revisar esta jurisprudencia.
- 7.4.** En el caso de la sentencia recaída en la Casación N.º 1173-2008-Lima, esta Sala Suprema advierte que en ella no se aplican las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) como una norma que pueda regular conceptos jurídicos de manera general, es decir, no se le otorga un carácter oponible y vinculante, pues fue utilizada únicamente para reivindicar lo dispuesto en una norma con rango de ley³⁴, esto es, el artículo 286 de la Ley General de Minería, de manera que fueron usadas, en dicho caso, como un elemento argumentativo que permitía dotar de mayor convicción la posición asumida por las autoridades competentes; lo que resulta contrario a lo ocurrido en el presente proceso, conforme con lo expuesto preliminarmente.
- 7.5.** En el caso de la ejecutoria suprema dictada en la Casación N.º 12304-2014-Lima, si bien es cierto que se hace mención a que el Tribunal Fiscal ha venido aplicando en sus decisiones las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) para resolver casos concretos sometidos a su conocimiento³⁵, también lo es

³⁴. En el fundamento quinto de dicha sentencia, la Sala Suprema expuso: “Quinto: Que, al respecto, el artículo 286 de la Ley General de Minería establecía que la compensación que abone el cesionario al cedente en las concesiones de exploración o explotación, no puede exceder del diez por ciento del valor bruto de venta del mineral. Entendiéndose por valor bruto de venta, la suma. del valor de los contenidos minerales pagables menos las deducciones por gastos de fundición y o refinación, gastos de transporte desde puerto de embarque peruano hasta el lugar de destino, y los tributos que graven directamente las ventas. **Dicha normatividad resulta concordante con lo establecido en el párrafo veintinueve de la Nic 18 que señala que los ingresos** provenientes del uso por terceros de los activos de una empresa que generan intereses, regalías y dividendos, deberán ser reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la translación fluyan a la empresa y el monto de ingresos pueda ser medido confiablemente”.

³⁵. En el fundamento 21 de la mencionada sentencia, se señala lo siguiente: “[...] dado que es el propio Tribunal Fiscal el que en su práctica “jurisprudencial”, para reparos ocurridos desde el ejercicio gravable del año de mil novecientos noventa y seis, **ya viene aplicando Normas Internacionales de Contabilidad** como ocurrió en la Resolución del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

que en dicha sentencia no se ha expresado que la naturaleza jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) sea la de mandatos –normas– que deban ser observados necesariamente por los operadores jurídicos cuando tomen decisiones de índole tributaria, ante cuyo incumplimiento cabría reconocerle consecuencias jurídicas perjudiciales; por consiguiente, esta jurisprudencia tampoco abona a la posición que plantea la recurrente.

- 7.6. En mérito a lo expuesto, este extremo del recurso de casación tampoco resulta amparable, toda vez que no se evidencia que las decisiones asumidas en las mencionadas resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de Justicia de la República reviertan la posición asumida por las instancias de mérito y compartida por esta Sala Suprema atendiendo a lo expuesto en los considerandos precedentes.

OCTAVO: En este orden de ideas, habiéndose verificado que las instancias de mérito no trasgredieron las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario y tampoco desconocieron las decisiones aprobadas en resoluciones de la Corte Suprema de Justicia de la República o del Tribunal Fiscal, estas denuncias normativas de carácter material expuestas por la empresa en su recurso de casación deben también desestimarse.

VI. DECISIÓN:

Por los fundamentos expresados y en aplicación del artículo 397 del Código Procesal Civil: **Declararon INFUNDADOS** los recursos de casación de fechas catorce y quince de febrero de dos mil dieciocho, interpuestos por el **Tribunal Fiscal y Lima Airport Partners Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada**; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista comprendida en la resolución número veintiséis, de fecha veinticinco de enero de dos mil dieciocho; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano”; en el proceso seguido por la

Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 20, la Resolución de l Tribunal Fiscal N° 00467-5-2003 , y más específicamente en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10240-4-2001, de 20 de diciembre de 2001, y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07942-4- 2008, de 27 de junio de 2008, este Supremo Tribunal considera que no existe infracción normativa de la Norma IX del Código Tributario al aplicar la Instancia de Mérito las normas de Derecho Contable como las incluidas en la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 para resolver el caso. Más aún, si también el Tribunal Fiscal, al resolver el caso, tomó como referencia directa el criterio que había delineado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10240-4- 2001 y 07942-4-2008, en que expresamente analizó la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 para pronunciarse sobre casos similares al que origina la presente controversia’.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra los recurrentes, sobre nulidad de resolución administrativa; y devolvieron los autos. Intervino como ponente el señor Juez Supremo Cartolin Pastor.

SS.

VINATEA MEDINA

RUEDA FERNÁNDEZ

WONG ABAD

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Gtg/Atgm

EL VOTO SINGULAR DE LOS SEÑORES JUECES SUPREMOS RUEDA FERNÁNDEZ Y BUSTAMANTE ZEGARRA ES COMO SIGUE:

Quienes suscriben el presente voto singular coinciden con el fallo propuesto por el Juez Supremo ponente, **pero**, respecto de la infracción normativa por interpretación errónea de las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, debemos señalar lo siguiente:

PRIMERO.- Al respecto se debe indicar que, en cuanto a la interpretación errónea, la doctrina ha señalado que: *“Habrà interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla (...) la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances”³⁶. Así,*

³⁶ CARRIÓN LUGO, Jorge. *El Recurso de Casación en el Perú*. Volumen I, 2da Edición, Editora Jurídica GRIJLEY, Lima, 2003. Página 5



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia, si bien es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso, sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene³⁷.

SEGUNDO.- Por su parte, resulta conveniente describir lo que contiene las normas involucradas con la causal que nos ocupa, así tenemos:

“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a)** Las disposiciones constitucionales;
- b)** Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c)** Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d)** Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e)** Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f)** La jurisprudencia;
- g)** Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h)** La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente”

“NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

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

TERCERO.- Así, no se encuentra en discusión que respecto de las NIC, fueron oficializadas a través de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 023-2001-EF/93.01 que incorpora la NIC N° 16; y, la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 007-1996-EF/93.01 que incorpora la NIC N° 23; además, que en el caso concreto el Tribunal Fiscal en la RTF N° 04090-8-2015, para

³⁷ Casación 9654-2015-Lima del 03 de agosto de 2017.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

la interpretación del segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que respecta al interés, recurrió únicamente a la aplicación de las NIC N° 16 y 23, así como en Plan Contable Revisado (Cuenta 67).

CUARTO.- Ahora bien, la discusión se centra, en establecer si las comentadas NIC pueden ser aplicables al caso concreto; acerca de ello, no debe dejarse de lado que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, precisa: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias **podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen**”*.

Concordante con ello, el inciso 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, señala:

*“**Artículo 139.-** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...)*

***8.** El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley.*

En tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho y el derecho consuetudinario”.

QUINTO.- Entonces, es menester considerar que si bien la potestad tributaria se ejerce respetando el principio de reserva de ley, también, los principios y las normas forman parte de un sistema jurídico que obliga a su aplicación en coherencia, armonía con las otras normas y principios del ordenamiento y en compatibilidad constitucional, así la norma III reconoce que constituyen fuentes del Derecho Tributario principalmente las disposiciones constitucionales, los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, las leyes tributarias y las normas de rango equivalente y los decretos supremos y las normas reglamentarias; y en vía de interpretación no se podrá crear tributos, establecer sanciones y concederse exoneraciones; pero, conforme a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario en lo no previsto en las normas tributarias se pueden aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

SEXTO.- De esa manera, si bien las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad expresan los principios de contabilidad generalmente aceptados con arreglo a los cuales las sociedades



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

constituidas y establecidas en nuestro país deben elaborar sus estados financieros, según lo ordenaba el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, aquellas, no pueden ser consideradas como fuentes del derecho.

Asimismo, no está demás indicar que, se acude a normas técnicas recogidas en nuestro ordenamiento jurídico, como es el caso de las normas contables NIC oficializadas por resolución del Consejo Normativo de Contabilidad conforme al artículo 10 de la Ley 28708, Ley General del Sistema de Contabilidad, considerando el principio de legalidad previsto en la citada ley en el sentido de primacía de la legislación respecto de normas contables, que, como se tiene anotado no se cuenta norma legal que atribuya el concepto, y además no se oponen ni contradicen normas legales. Recogiendo de la doctrina, que la contabilidad es la fuente más importante de información económica y financiera, con un doble contenido (contabilidad material y contabilidad formal), que apoya a la regulación tributaria, en tanto *"la regulación tributaria es incompleta, por lo que se apoya en la contabilidad de manera tal que los reportes emitidos según las normas contables son usados para fines tributarios"*³⁸, y si bien la legislación del Impuesto a la Renta no precisa que papel atribuye a las normas contables; sin embargo, como señala Báez *"resulta evidente que la norma peruana grava el resultado positivo que obtenga la empresa por sus operaciones con terceros"*³⁹, no pudiendo desconocer que las normas del impuesto a la renta utilizan las normas y principios contables, como en el caso -por ejemplo- del artículo 33 del Reglamento que dispone la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, y que las diferencias temporarias y permanente obligaran al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada; llevando a afirmar a Martha Abanto B. que: *"dicho de otro modo, aunque la norma tributaria no lo señala de manera expresa se advierte que existe una conexión formal entre la norma tributaria y la norma contable que obligan a señalar la aplicación del Sistema de Balance Único"*⁴⁰; Bravo Cucci sostiene⁴¹ que la cuantificación de la prestación objeto de la obligación tributaria en el caso de rentas empresariales parte del resultado contable (ganancia o pérdida) que fluye de los estados financieros de un determinado periodo para llegar a un resultado tributario

³⁸ ABANTO BROMLEY Martha, Aplicación y Análisis de las NIC/NIIF y el Impuesto a la Renta, Gaceta Jurídica, Lima, Agosto 2016, página 9

³⁹ Citado por ABANTO BROMLEY Martha, Aplicación y Análisis de las NIC/NIIF y el Impuesto a la Renta, op citado, página 15.

⁴⁰ ABANTO BROMLEY Martha, op citado, página 16.

⁴¹ Citado por ABANTO BROMLEY Martha, Aplicación y Análisis de las NIC/NIIF y el Impuesto a la Renta, op citado, página 17



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

luego de someter a los ingresos y a los gastos a particularidades normativas que generan diferencias temporarias o permanentes⁴².

SÉTIMO.- Por consiguiente, de lo expuesto se puede concluir que las Normas Internacionales de Contabilidad sí pueden ser aplicadas a un procedimiento tributario, ello, en virtud que dichas normas son instrumentos que sirven para complementar, tanto, el Código Tributario como la Ley del Impuesto a la Renta; ahora, en el caso concreto el Tribunal Fiscal al momento de emitir la RTF N° 04090-8-2015, si bien es cierto ha recurrido a las NIC N° 16 y 23, para interpretar el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, referente a los intereses; pero aquella aplicación no se ha dado en la forma como se ha indicado precedentemente, esto es, como un instrumento que sirva de complemento a la norma tributaria, sino que la mencionada aplicación tiene el carácter imperativo; ello, debido a que no se ha justificado porque se recurre o como debe aplicarse las Normas Internacionales de Contabilidad; de esa manera, la autoridad administrativa cuando deba recurrir a las NIC, necesariamente tiene que sustentar jurídicamente dicha aplicación.

OCTAVO.- Por su parte, respecto de la infracción normativa por interpretación errónea de las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se observa que la empresa recurrente considera que las Normas Internacionales de Contabilidad constituyen normas jurídicas al haber sido incorporadas al ordenamiento jurídico por parte del Consejo Normativo de Contabilidad; pero, aquella alegación es errónea, pues, como ya se ha mencionado, las NIC constituyen instrumentos que sirven de complemento, tanto al Código Tributario como a la Ley del Impuesto a la Renta, mientras aquellas no se sean oponibles, esto es, no tienen la calidad de fuentes del derecho, como lo afirma la empresa recurrente; por ende, tampoco se observa una afectación a la Norma VIII ya citada; de esa manera, la infracción normativa propuesta, debe declararse **infundada**. Juez Supremo Bustamante Zegarra.

SS.

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE ZEGARRA

Rpt

⁴² Casación N° 18925-2016-Lima, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente.