



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

Sumilla: Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que ocurran, siempre que sea probable que ingresen a la empresa [criterio del devengo]. En ese sentido, en el caso de los intereses en suspenso [devengados pero no pagados] existe incertidumbre respecto a que ellos ingresen realmente a la entidad del Sistema Financiero [evaluación de la probabilidad de materialización] por lo que resulta conforme al criterio del devengo que se requiera su pago para poder ser considerados como rentas.

Lima, catorce de agosto
de dos mil dieciocho.

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

I. VISTA la causa; con el expediente administrativo en diez tomos; de conformidad en parte con el dictamen del señor Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos Rueda Fernández - Presidenta, Wong Abad, Sánchez Melgarejo, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; y, luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

1. Antecedente

Banco Financiero del Perú ha promovido las siguientes pretensiones:

i) **primera pretensión principal**, se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 15081- 1-2013 del veintisiete de setiembre de dos mil trece, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia Nº 0150140007891/SUNAT del treinta de diciembre de dos mil ocho, **en cuanto al tratamiento tributario de los intereses en suspenso.**

ii) **segunda pretensión principal** plantea que en virtud a la plena jurisdicción se reconozca el tratamiento **tributario dispensado por el banco demandante a los intereses en suspenso reparados por la Sunat.**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

iii) **tercera pretensión principal**, peticona se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15081-1-2013, en lo concerniente a la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, **derivada del reparo a los intereses en suspenso, por haberse emitido en vulneración del principio de culpabilidad.**

iv) **pretensión subordinada** a la **primera y segunda pretensiones principales**, solicita que en plena jurisdicción se disponga la **inaplicación de los intereses moratorios devengados respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, así como por la duración de este proceso judicial, sobre la deuda tributaria referente a los intereses en suspenso.

2. Sentencia materia de casación

La sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas setecientos diez del expediente principal, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca** la sentencia apelada emitida mediante resolución número once, de fecha veinte de noviembre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos catorce, que declaró infundada la demanda y, **reformándola**, la declaran **fundada en parte**; en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15081-1-2013 del veintisiete de setiembre de dos mil trece en lo que atañe al reparo de los intereses en suspenso en el ejercicio 2004, y a la Resolución de Determinación N° 012-003-0011894 y a la Resolución de Multa N° 012-002-0011391, esta última impuesta por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y derivada de este reparo; **reconocer** el tratamiento tributario de los intereses en suspenso dispensado por el banco demandante en este caso en concreto; **carece de objeto** emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensiones principales; en los seguidos por Banco Financiero del Perú



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y otro, sobre acción contencioso administrativa.

3. Recursos de casación y autos calificadorios

La **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria** (en adelante Sunat) interpuso recurso de casación con fecha veinticuatro de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas setecientos veintidós del expediente principal, el cual, fue declarado procedente por auto calificadorio de fecha veintiuno de marzo de dos mil diecisiete, obrante a fojas doscientos diez del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, por las siguientes causales:

- i)** Infracción normativa por vulneración al principio de legalidad y de reserva de ley - artículo 74 de la Constitución así como en las Normas III y VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario al haberse inaplicado lo dispuesto en el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regulaba cuando se deben devengar los intereses en suspenso y aplicar en reemplazo de esta norma, dispositivos legales que no tienen incidencia tributaria para el año dos mil cuatro (Resoluciones de la Superintendencia de Banca y Seguros Nº 572-97 y Nº 808-2003 que normaliza el Sistema Financiero y las Normas Internacionales de Contabilidad que solo son reglas y no normas para efectos contables).
- ii)** Infracción normativa por vulneración a lo dispuesto en el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a Renta, vigente en el año dos mil cuatro.
- iii)** Infracción normativa de los artículos 103 y 109 de la Constitución y la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario al establecer que el Decreto Legislativo Nº 979 que entró en vigencia en el dos mil ocho, no debió aplicarse de manera retroactiva.
- iv)** Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución y del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

El **Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal** interpuso recurso de casación con fecha veintiséis de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas setecientos cuarenta y siete del expediente principal, el cual fue declarado procedente por auto calificadorio de fecha veintiuno de marzo de dos mil diecisiete, obrante a fojas doscientos cuatro del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, por las siguientes causales:

- i) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 57 de la Ley del Impuesto a Renta, respecto del criterio internacional de lo devengado en relación a los “intereses en suspenso” asignándole la misma calidad a la concepción de lo devengado a lo percibido.
- ii) Infracción normativa por aplicación indebida de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N°979.

4. Dictamen Fiscal

De conformidad en parte con el Dictamen Fiscal N° 563-2018-MP-FN-FSTCA de fecha veintidós de febrero de dos mil dieciocho, obrante a fojas doscientos veintinueve del cuaderno de casación, con opinión que se declare infundado el recurso de casación interpuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal y fundado en parte el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat por la infracción normativa de los artículos 74 y 139 numeral 5 de la Constitución; y en consecuencia se declare nula la sentencia de vista y que la Sala de origen se emita nuevo fallo.

II. CONSIDERANDO:

Primero. Objeto de pronunciamiento

1.1 El presente es un caso en **materia tributaria**, que viene en casación en control de derecho por **infracciones procesales** de normas de los artículos 139 numeral 5



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

de la Constitución y VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil, e **infracciones materiales** de las normas contenidas en el artículo 74 de la Constitución, en las Normas III, VIII y X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, del literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, de los artículos 103 y 109 de la Constitución y de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979; que en ese orden serán absueltas en el desarrollo de la sentencia casatoria.

1.2. Los recursos de casación son extensos y han sido formulados por seis infracciones normativas, las que han sido ordenadas en los autos calificadorios de casación, debidamente notificado a las partes, y dio lugar a la vista de fondo con el informe oral de los señores abogados de los litigantes.

1.3. Es importante reiterar que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal y, que de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico en función nomofiláctica por control de derecho, **solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria**, teniendo entre sus fines esenciales la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema.

Segundo. Sobre la infracción normativa del artículo 139 numeral 5 de la Constitución y del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil

2.1. El auto calificadorio tiene anotado como fundamentos medulares:

- i)** se ha dejado de aplicar el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que este artículo ha regulado que se deben considerar como ingreso en el ejercicio en que se devengó, y que devengar es cuando se adquiere el derecho a percibir, mas no cuando efectivamente se haya percibido.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

ii) se ha establecido que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no es aplicable para efectos tributarios, debido a que el contribuyente es una empresa del sistema financiero, aplicando por ello la Ley General de Sociedades y a las resoluciones de la Superintendencia de Banca y Seguros, así como las Normas Internacionales de Contabilidad.

iii) incurre en motivación aparente pues no justifica de forma razonada los fundamentos que la llevaron a adoptar su decisión final.

iv) se ha resuelto la controversia en base a normas y reglas que no constituye fuente de derecho tributario y que tampoco tienen rango de Ley (Normas Internacionales de Contabilidad).

2.2. Absolviendo la causal se procede a la labor interpretativa, en tanto, para determinar el sentido normativo de una disposición, es exigencia ineludible acudir a la interpretación, debido a que la *disposición es un texto sin interpretar y la norma es el resultado de la interpretación*. Para iniciar la labor interpretativa se acude en primer lugar al texto de las disposiciones de los artículos 139 numeral 5 de la Constitución y del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil¹, y luego atendiendo a la distinción entre disposición y norma² [por la cual la primera remite al enunciado sin interpretar como fuente del derecho, y la segunda contiene el resultado del enunciado ya interpretado por el operador jurídico], se extraen las siguientes **normas [N]**:

N₁. Es principio y derecho de la función jurisdiccional la motivación escrita de las resoluciones judiciales, con mención

¹Principios de la Administración de Justicia

Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

Juez y Derecho.-

Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

²“Podemos llamar disposición a todo enunciado perteneciente a una fuente del derecho y reservar el nombre de norma para designar el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación. En este sentido. La disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa, y la norma su resultado.” Guastini, Riccardo (1999) *Estudios sobre la Teoría de la Interpretación jurídica*. Instituto de Investigaciones jurídicas de la UNAM, México. Pp. 11.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

N₂. El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente.

2.3 En lo que atañe a las alegaciones referidas a que se ha dejado de aplicar el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se ha establecido que dicha disposición no es aplicable para efectos tributarios, y a que se ha resuelto la controversia en base a normas y reglas que no constituyen fuente de derecho tributario y que tampoco tienen rango de Ley (Normas Internacionales de Contabilidad), es necesario establecer como premisa previa, que la denuncia de infracciones normativas procesales en función nomofiláctica habilita en estricto control de derecho a examinar si la sentencia impugnada ha infraccionado las normas de derecho objetivo, **en ese sentido no es posible determinar en esta sede casatoria por causal procesal, que normas son las aplicables para resolver la controversia de autos** [relacionada con establecer si corresponde contabilizar los citados intereses en suspenso como ingreso o rendimiento aun cuando no se haya percibido el pago de estos conceptos], **sino establecer, si el caso particular que ha accedido en casación ha sido resuelto conforme a la normatividad procesal.**

2.4. En lo que atañe a la alegación referida a que se incurre en motivación aparente pues no justifica de forma razonada los fundamentos que la llevaron a adoptar su decisión final; examinando la sentencia de vista se aprecia que ha cumplido con justificar de forma razonada su decisión, en tanto en el *fundamento tercero*, ha delimitado la controversia señalando que esta consiste en determinar si corresponde contabilizar los citados intereses en suspenso como ingreso o rendimiento aun cuando no se haya percibido el pago de estos conceptos, revocando el Colegiado la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda, justificando las premisas jurídicas en los *fundamentos cuarto al noveno* de la sentencia de vista, señalando en el octavo de estos fundamentos que no se



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

ha tenido en cuenta que a pesar de que el literal a) del artículo 57 del indicado Texto Único Ordenado contempla el criterio del devengado, la empresa demandante, por su calidad de banco, estaba obligada a seguir lo prescrito por el párrafo N°34 de la NIC N°18 y las reglas impartidas por la SBS – *en concordancia con la Ley General de Sociedades* –, para la elaboración de sus estados financieros, en este caso, la Resolución SBS 808-2003, hecho que determinó que se aplique el criterio de lo percibido y, por ende, que no se contabilice los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos, actuación del banco demandante que, en los hechos, luego fue materia de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N°979, que adoptó el criterio de lo percibido.

2.5. Por tanto, la sentencia de vista ha explicado y justificado las premisas jurídicas elegidas por el Colegiado, arribando a la declaración de **nulidad** de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15081-1-2013 de fecha veintisiete de setiembre de dos mil trece, en lo que atañe al reparo de los intereses en suspenso en el ejercicio 2004, y a la Resolución de Determinación N° 012-003-0011894 y a la Resolución de Multa N° 012-002-0011391, impuesta por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y derivada de dicho reparo, cumpliendo con la exigencia de logicidad en la justificación interna en la resolución examinada, al derivarse la conclusión respecto a que solo es posible registrar los intereses en suspenso como ingresos cuando se haya recibido el pago de estos conceptos y no antes, ya que la cancelación es aún incierta de las premisas jurídicas y fácticas; por ende, no se observa que la recurrida haya incurrido en motivación aparente, razones por las cuales, la denuncia de infracción del artículo 139 numeral 5 de la Constitución y del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil corresponde ser **desestimada**.

Tercero. Sobre la denuncia de infracción normativa del artículo 74 de la Constitución, de las Normas III y VIII del Código Tributario y del literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

3.1. Continuando con la absolución de las causales se procede a la labor interpretativa, acudiendo al texto de las disposiciones del artículo 74 de la Constitución y de las Normas III, VIII y X del Código Tributario y del artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta, y luego atendiendo a la distinción entre disposición y norma, se extraen las siguientes **normas**:

N₃. Los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley³
[principio de reserva de ley].

N₄. 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; (...) e) los decretos supremos y las normas reglamentarias; (...) h) la doctrina jurídica⁴.

N₅. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, ni concederse exoneraciones⁵.

N₆. Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen⁶.

³ **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.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. 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 efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

⁴ **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.

⁵ **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.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

3.2. En relación a las normas anotadas, cabe señalar que según **N₆** [artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta] las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, con lo cual se acoge el ***criterio de lo devengado*** a efectos de determinar cuáles son las rentas de tercera categoría que son imputables al ejercicio gravable [ingresos gravables]; sin embargo, ninguna ***disposición de la Ley del Impuesto a la Renta contiene el significado de lo que se debe entender por “devenguen”***.

Es necesario precisar que en relación a las normas del sistema jurídico ***se presume que son parte de un ordenamiento uniforme, suficiente, armónico y coherente***; sin embargo, como denuncia la doctrina existen problemas de ***indeterminación del derecho y derrotabilidad de las normas***, en cuanto a la indeterminación se señala que esta puede ser debida a defectos lógicos de los sistemas jurídicos [lagunas y antinomias] o a ***la indeterminación lingüística de las normas*** [ambigüedad o vaguedad]. Respecto a la ambigüedad puede tener su causa en alguno de los siguientes tipos de problemas: *semánticos*, *sintácticos* y *pragmáticos*, en lo que atañe al presente caso la ***ambigüedad semántica ocurre cuando un mismo término es susceptible de asumir diferentes significados***⁷, lo que sucede en el presente caso con el término “devenguen”.

En ese sentido, a efectos de hallar el significado del término “devenguen” [contenido en el artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta], es menester considerar que si bien la potestad tributaria se ejerce respetando el principio de reserva de ley [**N₃**]; son 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 [**N₄**]; y en vía de interpretación no se podrá crear tributos, establecer sanciones y concederse exoneraciones [**N₅**], empero conforme a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario **en lo no previsto en las normas tributarias se**

⁶ **Artículo 57.-** A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

⁷ Rodenas, Ángeles, Los Intersticios del Derecho, Indeterminación, validez y positivismo jurídico, Editorial Marial Pons, Madrid, 2012, pág. 23 y 26.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

pueden aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongán ni las desnaturalicen⁸.

Por lo tanto, estando a que la Ley del Impuesto a la Renta no contiene el significado del término “devenguen” y a que el devengado es un **principio contable**, corresponde acudir a las **Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)**, dado que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia, las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control, de acuerdo al artículo 223 de la Ley General de Sociedades - Ley Nº 26887⁹ y al artículo 1 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 013-98-EF/93.01¹⁰.

En dicho contexto, el **Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad** expresa lo siguiente:

i)[Hipótesis fundamentales—Devengo] párrafo 22 señala: *“Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente líquido), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los ejercicios con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base del devengo contable informan a los usuarios no solo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino*

⁸ Norma IX: Aplicación supletoria de los principios del derecho

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongán ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁹ artículo 223 de la Ley General de Sociedades—Ley 26887 establece que: “los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país”

¹⁰ artículo 1 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 013-98-EF/93.01 se precisó que “los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el texto del Artículo 223 de la Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad”.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan dinero a cobrar en el futuro (...)”.

ii) **[Reconocimiento de los elementos de los estados financieros]** párrafo 82 indica que: “*se denomina **reconocimiento al proceso de incorporación**, en el balance de situación o en estado de resultados, de una partida que cumpla la definición de elementos correspondiente, **satisfaciendo además de los criterios para el reconocimiento establecidos en el párrafo 83 (...)**”.*

iii) **[Reconocimiento de los elementos de los estados financieros]** párrafo 83 indica: “***Debe ser objeto de reconocimiento** toda partida que cumpla la **definición de elemento siempre que: a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa; y b) la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad**”.*

iv) **[Reconocimiento de los elementos de los estados financieros]** párrafo 85 señala: “***El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La valoración del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros (...)**”.*

v) **[Reconocimiento de ingresos]** párrafo 93 indica que: “*Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos **van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos de aquellas partidas que, pudiendo ser medida con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente**”*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

Conforme a lo anotado el **principio contable del devengo** implica que los estados financieros se preparan sobre la base de los efectos de las transacciones y demás sucesos **cuando estos ocurran, siempre que sea probable que el efecto llegue o salga de la empresa**; en consecuencia, el término “devenguen” [contenido en el artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta] significa “cuando ocurran” pero siempre que sea probable que el efecto llegue o salga de la empresa. En consecuencia, N₆ corresponde ser leída de la siguiente manera:

“Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que ocurran, siempre que sea probable que ingresen a la empresa”.

3.3. Por otro lado, es necesario indicar que la NIC N° 18, párrafos 29 al 34, se refiere a los **intereses**, regalías y dividendos estableciendo: “34. Los ingresos de actividades ordinarias **se reconocerán solo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad**. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procederá a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido”. Y que la Resolución SBS N° 808-2003, Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, en el Capítulo IV [Disposiciones generales y especiales] numeral 7 [Suspensión del reconocimiento de ingresos por créditos riesgosos] párrafos primero y segundo, establece que: “En tanto **no se materialice el pago, los intereses, comisiones y otros cargos devengados sobre créditos o cuotas que se encuentren en situación de vencidos o clasificados en las categorías dudoso o pérdida, deberán ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso (...)** Tales **intereses y comisiones serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando sean efectivamente percibidos (...)**”.

De lo descrito resulta que los intereses se reconocerán solo cuando sea probable que estos fluyan a la entidad [NIC N° 18] y que los intereses devengados que se



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

encuentren en situación de vencidos serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando se materialice el cumplimiento de pago a la entidad del Sistema Financiero Peruano [Resolución SBS N°808-2003].

Compete anotar que estas **normas contables** son consecuencia de la aplicación del **principio del devengo**; ya que, como se tiene anotado líneas arriba, según este principio contable los estados financieros se preparan sobre la base de los efectos de las transacciones y demás sucesos cuando estos ocurran, **siempre que sea probable que el efecto llegue o salga de la empresa** [evaluación de la probabilidad de materialización], por lo que, en el caso específico de los intereses devengados que se encuentren en situación de vencidos, existe incertidumbre respecto su ingreso a la empresa del Sistema Financiero Peruano, correspondiendo que estos sean reconocidos en la cuenta de resultados cuando se materialice su pago. Guardando coherencia con la **norma tributaria** [contenida en el artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta], dado que según esta norma las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que ocurran, **siempre que sea probable que ingresen a la empresa**.

3.4. De todo lo anotado hasta aquí, resultan las siguientes **premisas normativas**:

principio del devengo [Marco Conceptual de la Normas Internacionales de Contabilidad]	Los estados financieros se preparan sobre la base de los efectos de las transacciones y demás sucesos cuando estos ocurran, siempre que sea probable que el efecto llegue o salga de la empresa
principio del devengo aplicado a los intereses [NIC N° 18]	Los intereses se reconocerán solo cuando sea probable que estos fluyan a la entidad
norma tributaria [artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a Renta]	Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que ocurran, siempre que sea probable que ingresen a la empresa
norma contable aplicable a empresas del Sistema Financiero Peruano [Resolución SBS N° 808-2003]	Los intereses devengados que se encuentren en situación de vencidos serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando se materialice su pago a la entidad del Sistema Financiero Peruano



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

3.5. Determinadas las premisas normativas anotadas, corresponde identificar los hechos que se dan por probados en la sentencia de vista. De la revisión de la recurrida resulta que se han fijado las siguientes **premisas fácticas [P_f]**:

Pf₁. La empresa actora no contabilizó los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos en el cálculo de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por la falta de concretización del pago de los mismos.

Pf₂. La Resolución de Determinación N°012-003-0011894, por medio de la cual reparó – *entre otros* – los intereses en suspenso en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Pf₃. Se giró la Resolución de Multa N°012-002-0011391, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario en lo relacionado a los mencionados intereses en suspenso.

3.6. De lo apuntado resulta que los **intereses impagos** no fueron contabilizados por el **Banco Financiero del Perú** [demandante] en el cálculo de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, actuación de la contribuyente que se encuentra acorde a la **norma tributaria** contenida en el artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta; ya que según esta norma las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que ocurran, **siempre que sea probable que lleguen a la empresa**, por lo que al tratarse de intereses devengados que se encontraban en situación de vencidos y no pagados, existía incertidumbre de que estos ingresen a la empresa, no correspondiendo ser considerados como renta en el ejercicio 2004, conforme al **criterio del devengado**.

3.7. Pasando a examinar la **sentencia de vista** señala: “(...) *el aludido colegiado administrativo no ha tenido en cuenta que a pesar de que el literal a) del artículo 57 del indicado Texto Único Ordenado contempla el criterio del devengado, la empresa demandante, por su calidad de banco, estaba obligada a seguir lo prescrito por el párrafo N°34 de la NIC N° 18 y la s reglas impartidas por la SBS –*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

*en concordancia con la Ley General de Sociedades –, para la elaboración de sus estados financieros, en este caso, la Resolución SBS N° 808-2003, hecho que determinó que se **aplique el criterio de lo percibido y, por ende, que no se contabilice los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos (...)** En ese sentido, para el caso de autos, no corresponde la aplicación del principio del devengado, sino de lo percibido, **razón por la cual solo es posible registrar los intereses en suspenso como ingresos cuando se haya recibido el pago de estos conceptos y no antes, ya que la cancelación es aún incierta.**” [octavo considerando].*

De lo anotado resulta que en la recurrida se han expresado las siguientes **razones [R]:**

R₁. El artículo 57 literal a) del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta contempla el criterio del devengado.

R₂. La empresa demandante, por su calidad de entidad perteneciente al Sistema Financiero, estaba obligada a seguir lo prescrito por el párrafo N°34 de la NIC N° 18 y la Resolución SBS N°808-20 03.

R₃. Ello determinó que no se contabilicen los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos.

3.8. Según los autos calificatorios, las recurrentes sostienen que con dichas razones se infringe las normas contenidas en el artículo 74 de la Constitución, en las Normas III y IV del Código Tributario y el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, argumentando medularmente que:

- i) la Ley del Impuesto a la Renta, en el año dos mil cuatro, regulaba el criterio de lo devengado para efectos de considerar como ingreso las rentas de tercera categoría; sin embargo, la Sala Superior ha resuelto en base al criterio de lo percibido, para justificar la inaplicación de la referida Ley se utiliza normas que no tienen incidencia en materia tributaria, pues tanto la Ley General de



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

Sociedades, las Resoluciones de la Superintendencia de Banca y Seguros N° 572-97 y N° 808-2003 y la Normas Internacionales de Contabilidad N° 18, que solo son normas que sirven para regular el sistema financiero, no teniendo incidencia tributaria.

- ii) las Resoluciones de la Superintendencia de Banca y Seguros N° 572-97 y N° 808-2003, así como la Ley General de Sociedades solo serían aplicables en el supuesto de que la Ley del Impuesto a la Renta no regule cuando se deben considerar como ingresos los intereses en suspenso y siempre que no contradiga lo dispuesto en esta última ley.
- iii) en el caso de los intereses en suspenso, tales como intereses por créditos vencidos y en cobranza judicial, así como intereses por créditos refinanciados, estos no se producen de manera aleatoria, por el azar o por factores exógenos ajenos a las decisiones de las entidades del sistema financiero; por lo que, el riesgo resulta controlado y de información suficiente.
- iv) se omite evaluar el contenido de los párrafos 92 y 86 de las Normas Internacionales de Contabilidad; y que, la interpretación correcta es que las entidades bancarias como la parte demandante, debe reconocer los intereses en suspenso utilizando el criterio de lo devengado, dado que cuentan con la información suficiente preparada por las propias entidades que permiten identificar grados razonables de predictibilidad en cuanto a la fluidez y la fiabilidad de la existencia de los mismos, así como de la exigibilidad de su cobro frente a sus clientes.

3.9. Absolviendo los argumentos que sustentan las causales y realizando el control de derecho de la recurrida, transcende que en la impugnada se reconoce que para determinar cuáles son las rentas de tercera categoría que son imputables a un ejercicio gravable se aplica el criterio del devengado, pero como la demandante es una entidad perteneciente al Sistema Financiero establece que se encontraba obligada a seguir lo prescrito en el párrafo N° 34 de la NIC N° 18 y la Resolución



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

SBS N° 808-2003¹¹ y que ello determinó que se aplique el criterio de lo percibido, lo que evidencia que existe ***un error de comprensión del criterio de lo devengado***, puesto que el hecho que se exija la materialización del pago de los intereses devengados que se encontraban en situación de vencidos e impagos para que estos sean considerados como renta dentro de un ejercicio se deriva de la aplicación precisamente del criterio del devengado, ***el mismo que requiere la existencia de probabilidad de que los intereses ingresen a la entidad perteneciente al Sistema Financiero***, no siendo suficiente la ocurrencia del hecho generador del ingreso en el periodo de producido el aludido hecho [conforme se indica en la recurrida]; por lo que, al encontrarse los intereses vencidos e impagos existe incertidumbre respecto a que ellos ingresen a la entidad perteneciente al Sistema Financiero, resulta conforme al criterio de lo devengado que se exija que se materialice su pago para poder ser considerados como rentas.

A mayor abundamiento, corresponde acotar que el ***criterio de lo percibido*** se encuentra definido en la norma contenida en la disposición del artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el sentido de que las rentas se considerarán percibidas ***cuando se encuentren a disposición del beneficiario***, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie, es decir, este criterio no exige se materialice el pago para considerar una renta como percibida.

3.10. Se aprecia que no se ha incurrido en infracción de **N₃**, **N₄** y **N₅** dado que en el presente caso se ha evidenciado la existencia de ambigüedad en el término contable “devenguen” contenido en una norma tributaria [artículo 57 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta], por lo que a efectos despejar dicha indeterminación lingüística correspondía acudir a otras normas distintas a la tributaria, conforme a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, y si bien la recurrida no consideró los párrafos 82, 83, 85 y 93 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad para encontrar el significado del referido término, sí aplicó el párrafo 22 y las normas contables contenidas en la NIC N° 18 y la Resolución SBS N° 808-2003, para determinar si correspondía o no contabilizar los

¹¹ No resultando aplicable la Resolución SBS 572-97 al haber sido derogada por el artículo Segundo de la Resolución SBS N° 808-2003, publicada el 30 mayo 2003, a partir del 01-10-2003, fecha en que entra en vigencia la resolución citada.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

intereses devengados que se encontraban en situación de vencidos y no pagados, normas que como se tiene desarrollado en la presente ejecutoria no desnaturalizan el criterio de lo devengado, sino que son consecuencia de la aplicación del principio del devengo contable, guardando coherencia con este; en consecuencia, la denuncia de infracción del artículo 74 de la Constitución y de las Normas III, IV y VIII del Código Tributario, **corresponden ser desestimadas.**

3.11. En lo que atañe a la denuncia de infracción de **Nº 6**, la recurrida tiene establecido que solo es posible registrar los intereses en suspenso como ingresos cuando se haya recibido el pago de estos conceptos y no antes, **ya que la cancelación es aún incierta**, ello guarda coherencia con la referida norma tributaria, ya que según ella las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que ocurran, **siempre que sea probable que ingresen**, esto es, exige una evaluación de la probabilidad que los intereses ingresen dentro del ejercicio; por lo demás, las consideraciones referidas a sustentar que el riesgo resulta controlado y que las entidades bancarias cuentan con la información suficiente que permite identificar grados razonables de predictibilidad en cuanto a la fluidez y la fiabilidad de la existencia de los mismos, son de índole fáctica requiriendo ser probadas, por lo que no corresponde ser expuestas en sede casatoria, ya que en función nomofiláctica el recurso de casación tiene como objeto realizar un control de derecho de la sentencia impugnada y no de los hechos determinados en ella, siendo importante precisar que si bien en la recurrida no se han considerado los párrafos 92 y 96¹² del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, el párrafo 83 es claro

¹² **Reconocimiento de ingresos**

92. Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes y servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

Reconocimiento de gastos

96. Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios ejercicios contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen el inmovilizado material, así como con el fondo de comercio, las patentes y las marcas, denominándose en estos casos el gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los ejercicios contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

en señalar que debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento **siempre que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa**; por consiguiente, esta casual tampoco **corresponde ser estimada**.

Cuarto. Sobre la denuncia de infracción normativa de los artículos 103 y 109 de la Constitución, de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979

4.1. Del mismo modo, para absolver dichas causales se procede a la labor interpretativa, acudiendo al texto de las disposiciones de los artículos 103¹³ y 109¹⁴ de la Constitución y de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 979¹⁵, extrayéndose las siguientes **normas**:

N₈. La ley no tiene fuerza ni efectos retroactivos [artículo 103 de la Constitución].

N₉. La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte [artículo 109 de la Constitución].

¹³ Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho

Artículo 103.- "Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

La Constitución no ampara el abuso del derecho.

¹⁴ Vigencia y obligatoriedad de la Ley

Artículo 109.- La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

¹⁵ **Disposiciones complementarias finales**

Segunda.- Intereses en suspenso

Los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del Artículo 57 de la Ley. Una vez percibidos se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

N₁₀. Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte¹⁶.

N₁₁. Los **intereses en suspenso** por créditos en situación de vencidos **una vez percibidos** se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente [Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N°979].

Cabe anotar, que el Decreto Legislativo N° 979 [que contiene **N₁₀**], fue publicado el quince de marzo de dos mil siete, entrando en vigencia a partir del uno de enero de dos mil dieciocho, conforme a la Primera Disposición Complementaria Final del referido Decreto Legislativo.

4.2. Bajo dicho contexto normativo, y siendo que la Administración Tributaria reparó el rendimiento de créditos y rentas en suspenso del ejercicio 2002 [**P₁₂**]; en consecuencia, **N₁₀** no resulta aplicable para determinar si se debía contabilizar o no los intereses devengados que se encontraban en situación de vencidos y no pagados en el ejercicio 2004, dado que esta entró en vigencia recién a partir del uno de enero de dos mil ocho.

4.3. Examinando la **sentencia de vista**, transcende que en ella se indica: “ *El 15 de marzo del 2007 se publicó (...) el Decreto Legislativo N° 979, en cuya segunda disposición complementaria final se estipuló que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la SBS, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del literal a) del artículo 57 de la Ley de Impuesto a la Renta, siendo que una vez percibidos se considerarán ingresos gravables en el ejercicio correspondiente. Tal como se aprecia, esta norma ha regularizado la situación de hecho que ha surgido del tenor del literal a) del artículo 57 del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, en cuanto al tratamiento tributario de los intereses en suspenso generados por*

¹⁶ Norma X: Vigencia de las normas tributarias

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

*empresas del Sistema Financiero. Es por ello que esta norma no es interpretativa, ya que ha pretendido resolver la controversia jurídica en torno a estos intereses en suspenso, originada por la regulación del literal a) del referido artículo 57, el párrafo N° 34 de la NIC N° 18 y la Resolución SBS N° 808-20 03” [séptimo considerando]. Asimismo, se señala: “ (...) el aludido colegiado administrativo no ha tenido en cuenta que a pesar de que el literal a) del artículo 57 del indicado TUO contempla el criterio del devengado, la empresa demandante, por su calidad de banco, estaba obligada a seguir lo prescrito por el párrafo N° 34 de la NIC N° 18 y (...) la Resolución SBS 808-2003, hecho que determinó que se aplique el criterio de lo percibido y, por ende, que no se contabilice los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos, **actuación del banco demandante que, en los hechos, luego fue materia de la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 979, que adoptó el criterio de lo percibido**” [octavo considerando].*

De lo anotado resulta que en la recurrida se han expresado las siguientes **razones [R]:**

R4. El 15 de marzo del 2007 se publicó el Decreto Legislativo N° 979, que regularizado la situación de hecho que ha surgido del tenor del literal a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta

R5. La Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 no es interpretativa, ya que ha pretendido resolver la controversia jurídica en torno a los intereses en suspenso, originada por la regulación del literal a) del referido artículo 57, el párrafo N° 34 de la NIC N° 18 y la Resolución SBS N° 808-2003.

R6. La actuación de la demandante de no contabilizar los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos, luego fue materia de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 979.

4.4. Según los autos calificatorios, las recurrentes sostienen que con dichas razones se infringe las normas contenidas en los artículos 103 y 109 de la



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

Constitución, en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979, arguyendo medularmente que:

- i) el Decreto Legislativo N° 979 no tiene alcances en el ejercicio del año dos mil cuatro.
- ii) lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 rige a partir del primer o de enero de dos mil ocho, toda vez que dicha norma no tiene carácter de precisión, debido a que no cumple con los requisitos para ser una norma interpretativa.

4.5. Absolviendo las alegaciones, como se anotó en el punto 3.7. de la presente resolución, las razones que llevaron a la recurrida a concluir que el reparo efectuado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat a los intereses en suspenso hasta por cuarenta dos millones trescientos noventa y ocho mil quinientos doce con 27/100 soles (S/ 42'398,512.27), no es conforme a derecho, residen en que la empresa demandante estaba obligada a seguir lo prescrito por el párrafo N° 34 de la NI C N° 18 y la Resolución SBS N° 808-2003 [cuyas normas están acorde con el criterio de lo devengado] y que en razón de ello no contabilizó los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos, y si bien, como se tiene indicado en el 4.3. supra, se hace referencia a la norma contenida en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979, precisando que dicha norma no es interpretativa, ello solo es, a fin de destacar que la actuación de no contabilizar los intereses en suspenso hasta que se realice su pago fue acogida por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 y que con ello se ha pretendido resolver la controversia jurídica en torno a los intereses en suspenso; por consiguiente, la denuncia de infracción de los artículos 103 y 109 de la Constitución, Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y aplicación indebida de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 corresponden ser **desestimadas**.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

III. DECISIÓN:

Por estas consideraciones y de conformidad con lo establecido por el artículo 397 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria para el presente caso, conforme lo dispone la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584; declararon **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria** y el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del **Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal**, obrante a fojas setecientos veintidós y setecientos cuarenta y siete del expediente principal, respectivamente; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas setecientos diez, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por el Banco Financiero del Perú contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y otro, sobre acción contencioso administrativa; **DISPUSIERON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; y los devolvieron. **Juez Suprema ponente: Rueda Fernández.**

S.S.

RUEDA FERNÁNDEZ

WONG ABAD

SÁNCHEZ MELGAREJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

Mat/jps

**LOS FUNDAMENTOS ADICIONALES DE LOS SEÑORES JUECES SUPREMOS
WONG ABAD Y BUSTAMANTE ZEGARRA, SON COMO SIGUEN: -----**



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

Por sus fundamentos, coincido con la ponencia de la señora Jueza Suprema ponente Rueda Fernández, por el que decide declarar **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, obrantes a fojas setecientos veintidós y setecientos cuarenta y siete del expediente principal; en consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas setecientos diez del referido expediente; debiendo considerarse además las siguientes razones:

PRIMERO: De la infracción normativa por vulneración de los principios de legalidad y de reserva de Ley consagrados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, así como en las Normas III y VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al haberse inaplicado lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta que regulaba cuándo se deben devengar los intereses en suspenso y aplicar en reemplazo de esta norma, dispositivos legales que no tienen incidencia tributaria para el año dos mil cuatro (Resoluciones de la Superintendencia de Banca y Seguros N° SBS 572-97 y N° 808-2003 que normaliza el Sistema Financiero y las Normas Internacionales de Contabilidad que solo son reglas y no normas para efectos contables).

1.1. Iniciamos precisando que si bien se ha denunciado en forma independiente las infracciones normativas por interpretación errónea del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto del criterio internacional de lo devengado en relación a los “intereses en suspenso” asignándole la misma calidad a la concepción de lo devengado a lo percibido (por parte del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal), e infracción normativa por vulneración a lo dispuesto en el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el año dos mil cuatro (por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT), no menos cierto es que ellas guardan estrecha relación; por lo que, en aplicación del principio de economía, concentración y dirección procesal, ambas infracciones normativas de orden material, se revisarán de manera conjunta, procediendo a emitir pronunciamiento también en conjunto.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

1.2. Con lo precisado, debe tenerse presente que de las pretensiones de la demanda y de los antecedentes actuados hasta esta instancia, se advierte que el tema central de la controversia gira en torno a determinar cuál es el tratamiento tributario para los denominados “intereses en suspenso” para efectos de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil cuatro y la multa vinculada a dicho reparo, y si estos deben ser declarados o no en el mes que se generaron y cómo debe interpretarse, para este caso específico, el criterio del devengado.

1.3. Por un lado, el Banco Financiero del Perú afirma que los intereses y comisiones en suspenso son aquellos intereses y comisiones generados durante los periodos en los cuales, luego de evaluarse la existencia o no de posibilidades de cobro, se determina que no hay certidumbre de lograr la cobranza de crédito, y de sus intereses, y que solo deben ser reconocidos como ingresos cuando sean efectivamente percibidos; refiere que, así también se contraviene lo dispuesto expresamente en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979, ya que esta norma aclaró que los intereses en suspenso no se consideran devengados para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta. Mientras que, de otro lado, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal consideran que el ingreso por intereses en suspenso se rige por lo regulado en el inciso 1 del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta independientemente de su pago, esto es, aplicando el criterio del devengado. Asimismo, agrega que al tratarse de los ingresos generados en el ejercicio dos mil cuatro, no es de aplicación la nueva normativa tributaria, vigente desde enero dos mil ocho; además que, de acuerdo al párrafo 29 de la NIC 18 se habla de la probabilidad de que el beneficio sea recibido por la entidad, dicha probabilidad no se refiere a la cobranza sino a la colocación del capital y aquí se tiene que toda entidad bancaria conoce cómo coloca dichos capitales, por lo que no es posible invocar la existencia de incertidumbre en el rendimiento de dicho capital (intereses).

1.4. Debemos partir señalando que inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente Nº 00025-2010-PI/TC del diecinueve de diciembre de dos mil once,



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

que: “Con la expresión ‘inaplicación’ habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en ‘no aplicar’ una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una *vacatio legis*; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas (...) o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo”.

1.5. Respecto a la causal de interpretación errónea, la doctrina ha señalado que: “Habrá 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”¹⁷. Así, 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 tiene.

1.6. Precisado lo anterior, a fin de poder establecer si ha existido vulneración a las normas denunciadas, debemos partir por tener claro lo establecido en las normas que se invocan. En ese sentido tenemos que el **artículo 74 de la Constitución Política del Perú**, establece que:

“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

¹⁷ CARRIÓN LUGO, Jorge. El Recurso de Casación en el Perú. Volumen I, 2da Edición, Editora Jurídica GRIJLEY, Lima, 2003. Página 5



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. 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. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

1.7. En tal sentido, tenemos que el principio de legalidad que prevé el artículo 74 de la Constitución Política del Perú en materia tributaria, fija entre otras disposiciones: **i)** que 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 y, **ii)** que 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. En concordancia con ello, la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF¹⁸, precisa que solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria,

¹⁸ **NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LA LEY**

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

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

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

la base de retención o percepción; conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; entre otros.

1.8. De esta manera, coincidiendo con lo expuesto por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia¹⁹, se aprecia que el principio de legalidad, *en materia tributaria, parte del aforismo nullum tributum sine lege, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo sin una ley o norma que exija su cumplimiento*. Esta imposición contenida en nuestra Carta Magna permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo y, por otro lado, garantiza que dicha potestad no se ejerza de forma arbitraria y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

1.9. Ahora bien la **norma III del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, establece: *“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, aquellas 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”; y, la **norma VIII del mismo texto normativo tributario** establece que: *“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”*.*

¹⁹ Jurisprudencia Sistematizada. Tribunal Constitucional Jurisprudencia Constitucional. Tema: Principios Tributarios/tributos. Sub Tema Principio de Legalidad. Expedientes Nº 0001-2004-AI/TC y Nº 0002-2004-AI/TC (acumulados). Fecha de Publicación 04/10/2004. Caso Ley que crea el fondo y contribución solidaria para la asistencia previsional. (f.j 39). URL:<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-Ai%2000002-2004-AI.htm>.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

1.10. Las normas citadas establecen las fuentes del derecho tributario y precisan que al interpretarse una determinada norma, no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuesto distintos de los señalados en la ley, es decir, que al momento de interpretarse una norma, esta debe realizarse de acuerdo a los propósitos de la misma, entendiendo la voluntad o intención del legislador y buscando la razón de ser de la norma, lo cual no implica ir más allá de lo establecido en la norma o aplicarla a un supuesto no regulado por ella.

1.11. Como introducción al examen de esta infracción normativa, debemos precisar que la obligación tributaria: *“Es definida como la relación de derecho público, consistente en el vínculo entre el acreedor (sujeto activo) y el deudor tributario (sujeto pasivo) establecido por Ley (ex lege), que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria por parte de este último a favor del primero, siendo exigible coactivamente”*²⁰. Esta prestación denominada tributo, se encuentra comprendida por los impuestos²¹, contribuciones²² y tasas²³, que se diferencian en el hecho imponible cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir; su finalidad es colaborar con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, el mismo que, como reconoce el Tribunal Constitucional²⁴ constituye una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho²⁵.

1.12. El artículo 57 literal a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que: *“A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas*

²⁰ ORTEGA SALAVARRÍA, Rosa y PACHERRES RECUAY, Ana. Guía Tributaria – Contable y Análisis Jurisprudencial, E.C.B. Ediciones S.A.C., primera edición, año 2016, p.7.

²¹ **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del estado.

²² **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

²³ **Tasas:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Se subdividen en: a) Arbitrios, b) Derechos, y c) Licencias.

²⁴ Expediente N° 0004-2004-AI, acumulado. Sentencia de fecha veintiuno de setiembre de dos mil cuatro. En los seguidos por el Colegio de Abogados del Curso y otros. Fundamento jurídico 9.

²⁵ Constitución Política del Perú de 1993. Estado democrático de derecho. Forma de Gobierno. Artículo 43.- La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial”.

1.13. Esta norma dispone claramente cuál es la regla para imputar las rentas de tercera categoría gravadas a un determinado ejercicio gravable; no obstante, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento definen qué se entiende por “devengado”, por lo que, como correctamente lo ha señalado la Sala Superior, para dotar de contenido a dicho concepto debe atenderse a lo dispuesto por las Normas III y IX²⁶ del Texto Único Ordenado del Código Tributario en las cuales se reconoce como fuente del derecho tributario a la jurisprudencia y a la doctrina jurídica y se establece que, en lo no previsto por las normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a estas, siempre que no opongan a ellas ni las desnaturalicen.

1.14. Con tal propósito es necesario acudir a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad que expresan los principios de contabilidad generalmente aceptados con arreglo, los cuales las sociedades constituidas y establecidas en nuestro país deben elaborar sus estados financieros, según lo ordenaba el artículo 223 de la Ley General de Sociedades.

1.15. Conforme a este marco conceptual, los estados financieros describen los efectos de las transacciones de una empresa clasificándolos en activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, denominándole a tales efectos como elementos de los estados financieros (marco conceptual párrafo 47), siendo los tres primeros los que guardan relación con la medición de la situación financiera de la empresa y se manifiestan en el balance general y los dos últimos se relacionan con la medición de sus resultados y se muestran en el estado de ganancias y pérdidas.

²⁶ 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. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

1.16. La finalidad de los estados financieros es proporcionar información sobre la situación financiera, resultados y cambios en la situación financiera de una empresa, información que es útil para un gran rango de usuarios en relación con la toma de decisiones de carácter económico (marco conceptual párrafo 12), y para posibilitar que los estados financieros alcancen esa finalidad el párrafo 22 del marco conceptual establece que deben prepararse sobre la base contable del devengado. Como puede apreciarse el criterio del devengado es instrumental a la finalidad de los estados financieros, más no podría cumplir ese cometido si al prepararse los mismos resultara improbable la futura efectivización de tales créditos y obligaciones o insegura su cuantificación.

1.17. En ese orden de ideas, y procediendo a absolver las causales propuestas, conviene tener en cuenta que el numeral 7 del capítulo IV de la Resolución de la SBS N.º 572-97, establecía lo siguiente:

*“Suspensión del reconocimiento de ingresos por créditos riesgosos en tanto no se materialice el cumplimiento de pago, los intereses y comisiones devengados sobre créditos que se encuentren en situación de vencidos, deberán ser contabilizados en las cuentas de intereses y comisiones en suspenso establecidas en el Plan de Cuentas para instituciones financieras (...). Tales intereses y comisiones serán reconocidos en la cuenta de resultados **sólo cuando sean efectivamente percibidos**”.*

[Resaltado nuestro]

1.18. A este tenor, en el caso de los ingresos por intereses y comisiones derivados del otorgamiento de créditos (como son los intereses en suspenso), aplica específicamente lo dispuesto en el párrafo 29 de la NIC 18 que dispone lo siguiente:

“Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que: a) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción,



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

y b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable”.

1.19. Asimismo, el párrafo 34 de la referida NIC 18 precisa que:

“Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad”.

1.20. En tal virtud, en el marco de la NIC 18, el devengo de un ingreso ocurrirá solo si se han cumplido concurrentemente los dos requisitos mencionados (párrafo 29), el devengo está condicionado a que sea probable que el ingreso fluya y que este pueda ser medido con fiabilidad, lo que no tiene coincidencia con el pago. No hay que esperar que se perciba un ingreso para que se considere devengado, el ingreso devengado bajo la NIC 18 no es igual al ingreso percibido ya que pueden darse circunstancias que denoten la probabilidad de flujo de beneficios sin que se haya producido pago alguno.

1.21. El devengado para el reconocimiento de ingresos que prevé el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y al que se le da contenido en base a la NIC 18 -tal como se ha explicado anteriormente-, exige entre sus requisitos la probabilidad de que el ingreso o beneficio fluya a la entidad; esto para fines tributarios tiene sustento en el principio de capacidad contributiva, el cual constituye un principio constitucional reconocido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pues dicho principio, tal como se señala en la sentencia recaída en el Expediente N.º 033-2004-AI/TC, se vulnera en forma evidente cuando se pretende someter a imposición una renta inexistente o ficticia. Así, el Tribunal Constitucional en dicha sentencia en su fundamento 12, reconoce lo siguiente: “(...) *la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional” (...). En el fundamento 16: “(...) en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente (...).”

1.22. En el caso del Impuesto a la Renta, un contribuyente solo podría estar sujeto a imposición, si en un determinado periodo fiscal, refleja la riqueza o “renta” como manifestación de capacidad contributiva, lo que garantiza que el impuesto solo grave al contribuyente que evidencie dicha capacidad en ese periodo, por consiguiente, si no se verifica el cumplimiento en forma conjunta de los requisitos: i) que sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados a la transacción y, ii) que el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable. Para efectos de Impuesto a la Renta no deberá reconocerse un ingreso por intereses en suspenso que no cumplan con dichos requisitos; lo contrario implicaría someter a imposición una renta inexistente o ficticia respecto de determinado periodo, en clara vulneración a dicho principio.

1.23. En la sentencia de Casación N.º 12304-2014-LIMA, la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República emitió el siguiente pronunciamiento en relación con el reconocimiento para efectos tributarios de los intereses en suspenso:

“35. (...) en esta Norma Internacional de Contabilidad surge la obligación de reconocer el ingreso cuando es probable que el



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

beneficio económico de la transacción fluya a la empresa. De modo que, por excepción, de surgir incertidumbre con respecto a la cobrabilidad de ese importe incluido en ingresos, el importe incobrable o el importe respecto del cual la recuperación deje de ser probable, debe reconocerse aquel como gasto. Por tanto, no es correcto concluir que la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 aplica el criterio de lo percibido para el tratamiento contable de los intereses en suspenso, pues la opción que brinda, por regla general, es reconocer el “ingreso” en el momento en que se produce (...).

36. Por ende, la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 fue interpretada erróneamente al considerarse como una justificación para concluir que a los intereses en suspenso por créditos en situación de vencido, dada la improbabilidad de su pago, se aplica el “criterio de lo percibido”; pues, aun en tal supuesto, lo que determina el reconocimiento de la modificación de ingreso a gasto es la incobrabilidad de los intereses o la no recuperación de los mismos; de modo tal que es la producción de este suceso (la incobrabilidad o la no recuperación de esos intereses) lo que hace que el criterio de lo devengado se aplique al caso de los intereses en suspenso desde que se presenta dicha situación.

37. En tal orden de ideas, si la demandante no reconoció los intereses en suspenso ni como ingreso ni como gasto para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable respectivo del año dos mil para esperar hacerlo en la fecha de su percepción efectiva, evidentemente tal proceder vulnera el “criterio de lo devengado” y, por ende, el criterio asumido expresamente por el artículo 57 inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta”.

1.24. Esta Sala Suprema coincide que en efecto para resolver la presente controversia no es de aplicación el criterio de lo percibido, sino únicamente el criterio de lo devengado; sin embargo, considera que para el caso del devengo de



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

los intereses en suspenso, deben aplicarse las Normas Internacionales de Contabilidad, como la NIC 18, pues respecto a los indicados intereses en suspenso, existe incertidumbre acerca de la probabilidad de que la entidad financiera reciba los beneficios económicos asociados con la transacción, así, mientras subsista dicha incertidumbre, los intereses en suspenso no se reconocen como ingresos devengados ni tampoco como gastos, debido a que aún no se cumplen con los requisitos concurrentes previstos por la acotada NIC 18 para su reconocimiento como tales; a lo que se agrega, que los intereses y comisiones en suspenso son los provenientes de créditos que se encuentran en situación de vencidos y que el análisis de riesgo crediticio que se realiza muestra que solo se estima cobrar una parte del capital, tal es el caso de los créditos calificados principalmente como deficientes, dudosos o perdidos; por tanto, los intereses en suspenso corresponden a créditos vencidos con riesgo de cobrabilidad; por ello, es probable que la entidad financiera no reciba los beneficios económicos asociados a la transacción; en ese sentido, que no se reconozca un ingreso porque aún no se ha devengado, no implica que dicho reconocimiento deba ocurrir cuando sea percibido sino precisamente cuando exista la probabilidad de que el ingreso fluya a la entidad sin que ello requiera necesariamente el pago.

1.25. Asimismo, se debe considerar que en el caso de los intereses en suspenso, se trata de un supuesto en el que aún no ha ocurrido el devengo en la medida que no se cumplen los requisitos para el reconocimiento del ingreso conforme a la NIC 18, en ese sentido, no existe ningún efecto ya incluido en el ingreso y no cobrado que deba ser neutralizado a través del reconocimiento de un gasto en el periodo, consecuentemente no reconocer como ingreso a los intereses en suspenso, **no configura una vulneración** del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.26. A lo anterior, cabe agregar que el numeral 5 de la sección C del Capítulo I del Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero aprobado por Resolución SBS N.º 895-98 de fecha tres de setiembre de mil novecientos noventa y ocho, dispone que: *“Los intereses, comisiones y rentas devengadas y no cobradas por los créditos y cuentas por cobrar vencidas y en cobranza judicial serán contabilizados en las respectivas cuentas de orden o de control, desde la*



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

fecha en que ingresen a tal situación. Este tratamiento también es aplicable a las operaciones refinanciadas y reestructuradas (excepto las clasificadas como vigentes de acuerdo con el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones), así como, a los créditos de los deudores clasificados en Dudoso y Pérdida. Dichos ingresos serán reconocidos como ganancias cuando sean efectivamente cobrados (...)”.

Como es de verse, esta norma alude a los intereses que se generen luego que el crédito ha devenido en riesgoso y prevé su **no reconocimiento como ganancia**, su registro en cuentas de orden **y su reconocimiento en la oportunidad de su cobro**. Tratamiento similar se dio el veintidós de agosto de mil novecientos noventa y siete cuando se dictó la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros Nº 572-97, que aprobó el Reglamento aplicable a las Empresas del Sistema Financiero para la evaluación y clasificación del deudor y exigencia de provisiones, el cual, posteriormente mediante Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros Nº 808- 2003 del veintiocho de mayo del dos mil tres, fue modificado estableciendo en su punto 7 que: *“en tanto no se materialice el pago, los intereses, comisiones y otros cargos devengados sobre créditos que se encuentren en situación de vencidos o clasificados en las categorías dudoso o pérdida, deberán ser contabilizados como ingresos o rendimientos (...)*”. Tales intereses y comisiones serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo cuando sean efectivamente percibidos. Los intereses y comisiones correspondientes a créditos en cobranza judicial o arbitral se contabilizarán en las respectivas cuentas de acuerdo a las normas contables vigentes. Los intereses, comisiones y gastos que generen las cuentas corrientes deudoras, por plazo mayores a treinta (30) días calendarios de otorgado el sobregiro, se registrarán en las cuentas respectivas cuentas en suspenso, en tanto no se materialice su pago, extornándose los rendimientos no efectivizados hasta la fecha. Tratándose de los créditos reestructurados y refinanciados, e independientemente de su clasificación, los intereses y comisiones que no hayan sido efectivamente percibidos deberán ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso de acuerdo a las normas contables vigentes”.

1.27. Las disposiciones mencionadas eran de cumplimiento obligatorio por las Empresas del Sistema Financiero en el marco de la regulación y supervisión a que



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

están sometidas conforme a la Ley N.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, la que está facultada, entre otras atribuciones, a “*dictar las normas generales para precisar la elaboración, presentación y publicidad de los estados financieros (...)*” (**artículo 349 inciso 13**), constituyendo infracción “*infringir cualquier normas legal, disposición u orden que la Superintendencia hubiera dictado en uso de sus atribuciones*” (**artículo 356 inciso 1**), de cuya gravedad dependerá la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 361 de la referida ley, y siendo ello así, las empresas financieras tendrían que infringir tales normas y reconocer como ingreso los intereses que estuvieron en suspenso, para tener la opción de formar la provisión deducible por tales intereses. Por tanto, tenemos que existe coincidencia de trato entre las reglas de los párrafos 29 y 30 de la NIC 18 y las relativas a los créditos riesgosos, pues, en efecto, en ambos casos **se dispone la suspensión del reconocimiento de dichos créditos hasta que exista a probabilidad de su cobro**, situación que la regla impartida por la Superintendencia de Banca y Seguros hace coincidir con la percepción de los intereses.

1.28. En consecuencia, teniendo en cuenta que para la doctrina²⁷, el concepto de devengado, para efectos del impuesto a la renta, se refiere a la renta que se considera producida en cuanto nace el derecho a obtenerla, aunque en verdad no se haya pagado o percibido la misma, es decir, que la sola existencia del título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva considerarla como devengada y, por ende, imputable en el ejercicio en que nace el derecho²⁸; empero, **tratándose de intereses no cobrados derivados del aprovechamiento de capitales de la entidades bancarias, el criterio del devengo se supedita a la probabilidad de su cobro y la determinación de su cuantía.**

1.29. En ese sentido, tenemos que de la revisión del artículo 57 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que este cuerpo normativo tiene como

²⁷ Que constituye fuente del Derecho Tributario, conforme consta del inciso h), de la Norma III, del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

²⁸ Citado por Ruiz de Castillo Ponce de León Francisco, en “Algunos Apuntes sobre el Criterio del Devengado”, Instituto Pacífico. Revista Actualidad Empresarial N.º 195-Segunda Quincena de Noviembre 2009, pág. 5.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

propósito establecer en general que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

1.30. Así, y habiéndose determinado en autos que el Impuesto a la Renta se considera producida de acuerdo al principio de lo devengado, conforme lo previsto por el artículo 57 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, que los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos; sin embargo, para el caso de los intereses en suspenso de las Empresas del Sistema Financiero, reguladas por la Ley Nº 26702 Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, se requiere además que su cobro sea probable y cuantificable, en concordancia con las disposiciones de la NIC 18.

1.31. Por ende, al advertirse que la interpretación realizada por la Sala de mérito se condice con el propósito de la norma, así como con lo establecido en las leyes citadas, no se aprecia que se haya inaplicado las disposiciones tributarias denunciadas, sino que por el contrario, se evidencia que se ha cumplido con analizar las mismas; y, de su interpretación se concluyó que tratándose de los intereses no cobrados derivados del aprovechamiento de capitales de las entidades bancarias, el criterio del devengo se supedita a la probabilidad de su cobro y la determinación de su cuantía.

1.32. En ese contexto, el suscrito considera que las infracciones normativas denunciadas en este extremo carecen de consistencia, desde que, contrariamente a lo sustentado por los recurrentes, se ha podido verificar que la decisión adoptada por el Colegiado Superior ha sido el resultado de la interpretación y aplicación correcta de las normas jurídicas invocadas en los recursos casatorios, lo que da mérito a que se desestimen las causales propuestas, debiendo ser declaradas **infundadas**.

SEGUNDO: De la infracción normativa de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú y de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y la aplicación indebida de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

2.1. Con lo precisado tenemos que la *infracción normativa referida al Decreto Legislativo N.° 979*, también ha sido postulada tanto por la *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria como por el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal*, de acuerdo los autos calificadorios insertos en el cuaderno de casación, de los que se desprende que los fundamentos expuestos por las entidades recurrentes al respecto resultan similares, lo que también determina que el examen de la infracción de la norma precitada se analice en forma conjunto y en correlación con la infracción normativa por aplicación indebida de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.°979 , que es denunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal.

2.2. Hecha la precisión anotada, partimos señalando que en relación a la infracción normativa por *–aplicación indebida–*, la doctrina señala que: *“hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma”*²⁹. Por su parte, Jorge Carrión Lugo precisa que esta infracción se puede presentar no solo en el supuesto antes descrito, sino en otros, tales como: *“a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. (...) b) Cuando se aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera, (...) d) (...) cabe la causal consistente en la aplicación indebida del principio relativo a la jerarquía de las normas (...) e) Finalmente, (...) se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto”*³⁰.

²⁹ SANCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel, “El Recurso de Casación Civil” en Revista Praxis. Cultural Cuzco S.A. Editores. Lima, 1999, página.62.

³⁰ CARRION LUGO, Jorge “El Recurso de Casación” en Revista Iustitia Et Ius. Año 1, N°1, 2001. UNMSM. Oficina General del Sistema de Bibliotecas y Biblioteca Central, páginas 33 y 34.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

2.3. En principio, debe partirse por tener claro lo establecido en las normas que se invocan. En ese sentido tenemos que el citado **artículo 103 de la Constitución Política del Perú**, establece que: *“Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad”*; el **artículo 109 del mismo cuerpo legal**, estipula que: *“La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”*; **Norma X del Título Preliminar del Código Tributario** señala que: *“Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. (6) Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso. (6) Párrafo modificado por la Primera Disposición Final y Transitoria de la Ley Nº 26777, publicada el 3 de mayo de 1997. Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento. Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial”*; y, la **Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979 (que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF)** prevé: *“Los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del Artículo 57 de la Ley. Una vez percibidos se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente”.

2.4. La sentencia de vista en su considerando séptimo, señala que: “(...) *el Decreto Legislativos N.°979, en cuya segunda disposición complementaria final se estipulo que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la SBS, se contabilizan como ingresos o rendimiento en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del literal a) del artículo 57, del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto al tratamiento tributario de los intereses en suspenso generados por empresas del Sistema Financiero, Es por ello que esta norma no es interpretativa, conforme a los parámetros fijados por la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente N.°002-2006-AI/TC, ya que ha pretendido resolver la controversia jurídica en torno a estos intereses en suspenso, originada por la regulación del , el párrafo N.°34 de la NIC N.° 18 y la Resolución SBS N.°808-2003.*”

2.5. No obstante, como puede apreciarse de lo expuesto anteriormente, ha quedado establecido que el criterio del devengado ha sido recogido expresamente por la -Ley del Impuesto a la Renta como criterio para reconocer los ingresos y los gastos; sin embargo, la legislación tributaria no definió conceptualmente qué se debe entender por dicho criterio, es por ello, que la norma tributaria debe recurrir a la normativa contable, a efectos de determinar los alcances del criterio del devengado, esto es, en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

2.6. En base a lo señalado, es preciso recordar que es materia de controversia del presente proceso, el **determinar cuál es el tratamiento tributario para los denominados “intereses en suspenso” para efectos de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal del año dos mil cuatro, y si estos deben ser declarados o no en el mes que se generaron y cómo debe interpretarse, para este caso específico, el criterio del devengado.**



**SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA**

2.7. Con lo antes precisado, y habiendo quedado clara la materia controvertida, se desprende que si bien el artículo 57 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta contempla el criterio de lo devengado; también lo es, que en caso de los intereses en suspenso de las empresas del sistema financiero, como se tiene dicho, se requiere además que su cobro sea **probable**, en concordancia con las disposiciones de la NIC 18.

2.8. En consecuencia, es evidente que la Sala Superior al señalar que el Decreto Legislativo N.º 979 no es una norma interpretativa según los criterios señalados por el Tribunal Constitucional, está **precisando** que además de las disposiciones de la NIC 18, dicho Decreto Legislativo, **publicado el quince de marzo de dos mil siete**, complementa lo argumentado en la sentencia de vista, mas no realiza una aplicación indebida de dicha norma para resolver la controversia, consecuentemente, tampoco dicho Decreto Legislativo ha sido aplicado en forma retroactiva ni alterando su vigencia; por lo que, no se han incurrido en las infracciones normativas invocadas, deviniendo también estas causales en **infundadas. Juez Supremo: Bustamante Zegarra.-**

S.S.

WONG ABAD

BUSTAMANTE ZEGARRA

Toq/Cmp

LOS FUNDAMENTOS DEL VOTO EN DISCORDIA PARCIAL DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO CARTOLIN PASTOR SON COMO SIGUE: -----

Si bien el magistrado que suscribe comparte el criterio asumido en la ponencia respecto de las causales procesales desarrolladas, discrepa del criterio adoptado con relación al tratamiento tributario de los intereses en suspenso (causales materiales), conforme a los argumentos que a continuación se desarrollan:

I. MATERIA DEL RECURSO:



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

Son materia de conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación de fechas veinticuatro y veintiséis de octubre de dos mil dieciséis, interpuestos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**³¹ y **el Tribunal Fiscal**³², contra la sentencia de vista de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis³³, que dispuso revocar la sentencia apelada de fecha veinte de noviembre de dos mil quince³⁴, que declaró infundada; reformándola, declarar fundada en parte la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15081-1-2013 en el extremo del reparo de los intereses en suspenso del ejercicio dos mil cuatro, así como a la Resolución de Determinación N.º 012-003-0011894 y a la Resolución de Multa N.º 012-002-0011391; y reconocer el tratamiento tributario de los intereses en suspenso dispensado por el banco demandante; en el proceso seguido por Banco Financiero del Perú contra los recurrentes.

II. ANTECEDENTES DEL PROCESO:

De lo actuado en sede judicial se desprende lo siguiente:

1) Objeto de la pretensión demandada

De la revisión de autos se observa que por el escrito de fecha diecinueve de noviembre de dos mil trece³⁵, **Banco Financiero del Perú** interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la Sunat, solicitando, como primera pretensión principal, que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15081-1-2013 en el extremo que confirma el reparo efectuado por la Sunat al tratamiento de los intereses en suspenso; como segunda pretensión principal, que en plena jurisdicción se reconozca el tratamiento tributario dispensado por el banco a los intereses en suspenso reparados por la Sunat; como pretensión subordinada a la primera y a la segunda pretensión principal, que se emita pronunciamiento en plena jurisdicción disponiéndose la inaplicación de los intereses moratorios devengados respecto de los períodos que excedan los plazos previstos por los

³¹. Obrante a fojas 722 del expediente principal.

³². Obrante a fojas 747 del expediente principal.

³³. Obrante a fojas 740 del expediente principal.

³⁴. Obrante a fojas 614 del expediente principal.

³⁵. Obrante a fojas 322 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

artículos 142 y 150 del Código Tributario, así como respecto de aquel período adicional de duración del proceso que se iniciará con la presentación de esta demanda, sobre la deuda tributaria determinada (que incluye la multa) por la Sunat, por el reparo a los intereses en suspenso; como tercera pretensión principal, que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15081-1-2013 en el extremo que confirma la multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario derivado del reparo efectuado por la Sunat al tratamiento tributario de los intereses en suspenso.

Argumentó que el simple transcurso del tiempo no es suficiente, como erróneamente sostienen la Sunat y el Tribunal Fiscal, para considerar que los intereses y comisiones de un determinado crédito se han devengado y que, por ende, se deben reconocer como ingresos. Indicó que, por el contrario, las normas contables establecen con claridad que para tal efecto es imprescindible, además, que el beneficio económico de la transacción, esto es, el propio interés fluya al agente, es decir, llegue a ser cobrado; en otras palabras, según expuso, para que los intereses y comisiones en suspenso se devenguen, es imprescindible que exista certidumbre en relación con la posibilidad de lograr su cobro. Afirmó que, en el presente caso, la Sunat y el Tribunal Fiscal alteraron el concepto de devengado para, de esa forma, exigir el pago del impuesto a la renta sobre conceptos (los intereses en suspenso) que no cumplen con los requisitos para ser considerados como devengados.

Por lo demás, manifestó que es necesario recordar que los ingresos registrados bajo el concepto de intereses y comisiones en suspenso se refieren a intereses y comisiones provenientes de colocaciones vencidas o en la categoría de dudoso o pérdida, o en cobranza judicial o arbitral, o en calidad de reestructurados o refinanciados. Así, sostuvo que la clasificación de un crédito como vencido obedece al incumplimiento reiterado del deudor en el pago de un determinado número de cuotas, establecido según la naturaleza del crédito. Dicha conducta, conforme anotó, hace presumir que los intereses derivados del crédito concedido no fluirán al agente, es decir, se trata de conceptos respecto de los cuales no



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

existe certeza en el cumplimiento de la obligación, por lo que no se encuentran devengados.

2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia

Mediante la sentencia contenida en la resolución número once, de fecha veinte de noviembre de dos mil quince³⁶, el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la demanda.

Sostuvo que conforme a la interpretación del artículo 61 y 62 del Código Tributario, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, del Manual de Contabilidad y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), se debe reconocer como ingresos en el ejercicio comercial en que se devengue los intereses y comisiones, dado que cumplen con las condiciones señaladas en las normas contables para ser consideradas como ingresos devengados, es decir, como ingresos en el ejercicio en el que ocurren, mas no en el ejercicio en que se cancelan, como contrariamente señala la demandante. Aseveró que la postura de la accionante contraviene lo señalado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el “criterio de lo devengado” para efecto de determinar las rentas de tercera categoría, en contraposición al “criterio de lo percibido” en el cual se basa la demandante, quien debió incluir dicho ingreso en la base imponible para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro. Agregó que el Decreto Legislativo N.º 979 estableció el tratamiento tributario de los intereses en suspenso, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la SBS para que se registren como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, sin considerarse devengados para efectos del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, refirió que dicha norma no es de aplicación para el caso de autos, toda vez que entró en vigencia a partir del uno de enero del dos mil ocho, siendo aplicable para los ejercicios posteriores a la fecha indicada.

³⁶. Obrante a fojas 614 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

3) Fundamentos de la sentencia de vista

Ante el recurso de apelación interpuesto por el Banco Financiero del Perú, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, revocó la sentencia impugnada, reformándola, declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15081-1-2013 respecto del reparo de los intereses en suspenso del ejercicio dos mil cuatro, a la Resolución de Determinación N.º 012-00 3-0011894 y a la Resolución de Multa N.º 012-002-0011391, impuesta por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; reconoció el tratamiento tributario de los intereses en suspenso dispensados por el banco demandante en este caso; y determinó que carecía de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensiones principales.

Argumentó que no se tuvo en cuenta que a pesar de que el literal a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta contempla el criterio del devengado, la empresa demandante, por su calidad de banco, estaba obligada a seguir lo prescrito por el párrafo 34 de la NIC 18 y las reglas impartidas por la SBS, en concordancia con la Ley General de Sociedades, para la elaboración de sus estados financieros, en este caso, la Resolución SBS N.º 808-2003, hecho que determinó que se aplique el criterio de lo percibido y, por ende, que no se contabilice los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos, lo cual ha sido materia de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979, que adoptó el criterio de lo percibido. Concluyó que para el caso de autos no corresponde la aplicación del principio del devengado, sino el de lo percibido, razón por la cual solo es posible registrar los intereses en suspenso como ingresos cuando se haya recibido el pago de estos conceptos y no antes, ya que la cancelación es aún incierta.

III. RECURSOS DE CASACIÓN:



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

3.1. Mediante el auto calificadorio del recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal, de fecha veintiuno de marzo de dos mil diecisiete³⁷, este fue declarado procedente por las siguientes causales:

a) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto del criterio internacional de lo devengado con relación a los intereses en suspenso, asignándole la misma calidad a la concepción de lo devengado a lo percibido

Sostiene que en el caso de los intereses en suspenso, tales como los intereses por créditos vencidos y en cobranza judicial, así como intereses por créditos refinanciados, estos no se producen de manera aleatoria, por el azar o por factores ajenos a las decisiones de las entidades del sistema financiero, sino que su origen precisamente responde a las decisiones de inversión adoptadas que están sometidas a controles internos y a la Superintendencia de Banca y Seguros, que controle hacia donde se destinan las inversiones y los hechos ya registrados con bastante anterioridad por parte de la entidad financiera, por lo que el riesgo resulta controlado y de información suficiente. Asimismo, alega que los intereses se producen como consecuencia de la explotación del principal (capital, préstamo o colocación del producto financiero) y no devienen en un elemento aislado, puesto que ante un crédito vencido o refinanciado ya se conoce la tasa, el tiempo transcurrido y las condiciones no cumplidas, que habilitan, por ejemplo, que el banco evalúe la posibilidad de refinanciamiento o que se produzca la cobranza judicial. Es así que, según expone, el reconocimiento financiero que orienta como estándar internacional el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad permite que se puedan reconocer este tipo de intereses en suspenso cuando estos ocurren, lo cual difiere totalmente de la concepción de cobranza o de lo percibido. Por lo tanto, afirma que cuando en el fundamento décimo primero de la sentencia de vista el órgano jurisdiccional citó el marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad y al párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad 18, omitió evaluar el contenido de los párrafos 92 y 86 de esas

³⁷. Obrante a fojas 204 del cuaderno de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

normas, que resultaban indispensables para arribar a la conclusión en torno al reconocimiento de este tipo de intereses en suspenso, derivando entonces en una equivocada interpretación del marco conceptual de la noción internacional de lo devengado que la legislación peruana reconoce en la Ley del Impuesto a la Renta; y asevera que la interpretación correcta es que las entidades bancarias como la demandante deben reconocer los intereses en suspenso utilizando el criterio de lo devengado, dado que cuentan con la información suficiente (preparada por las propias entidades) que permite identificar grados razonables de predictibilidad en cuanto a la fluidez y la fiabilidad de la existencia de aquellos, así como de la exigibilidad de su cobro frente a sus clientes.

b) Infracción normativa por aplicación indebida de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.° 979

Refiere que la aplicación indebida de la norma denunciada generó una total incongruencia en lo resuelto por la sentencia de vista; y también que la controversia relativa al reconocimiento de los ingresos y colocaciones en suspenso para las entidades financieras y bancarias ya ha sido abordada y resuelta por las diferentes Salas del Tribunal Fiscal, existiendo un bloque jurisprudencial que ha fundamentado en forma suficiente que la imputación de estos ingresos debe ser atendida con el criterio de lo devengado. Asimismo, agrega que lo establecido en la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N.° 979 rige a partir del uno de enero del dos mil ocho, toda vez que dicha norma no tiene carácter de precisión debido que no cumple con los requisitos para ser una norma interpretativa. De igual modo, afirma que en la sentencia recurrida se incurrió en una abierta incongruencia al momento de resolver la controversia, puesto que en su fundamento séptimo citó el contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.° 002-2006-PI/TC y se sostuvo que, si bien el Decreto Legislativo N.° 979 no es una norma interpretativa, habría pretendido resolver la controversia jurídica en torno a los intereses en suspenso, lo cual no resulta correcto.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

3.2. Mediante el auto calificadorio del recurso de casación interpuesto por la Sunat, de fecha veintiuno de marzo de dos mil diecisiete³⁸, este fue declarado procedente por las siguientes causales:

a) Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil

Señala que en el octavo considerando de la sentencia impugnada el juez dejó de aplicar el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual ha regulado que se deben considerar como ingreso en el ejercicio en que se devengó, y que devengar es cuando se adquiere el derecho a percibir, mas no cuando efectivamente se haya percibido. Agrega que la Sala Superior determinó que dicha norma no es aplicable para efectos tributarios, debido a que el contribuyente es una empresa del sistema financiero, motivo por el cual empleó la Ley General de Sociedades y las resoluciones de la SBS, así como las normas Internacionales de Contabilidad, incurriendo en motivación aparente, pues no justificó de forma razonada los fundamentos que la llevaron a adoptar su decisión final. En ese sentido, indicó que la instancia de mérito incurrió en una motivación aparente porque resolvió la controversia sobre la base de normas y reglas que no constituyen fuente de derecho tributario y que tampoco tienen rango de Ley (Normas Internacionales de Contabilidad).

b) Infracción normativa por vulneración a los principios de legalidad y de reserva de ley, consagrados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, así como en las normas III y VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al haberse inaplicado lo dispuesto en el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente al año dos mil tres, que regulaba cuándo se deben devengar los intereses en suspenso y aplicar, en reemplazo de esta norma, disposiciones legales que no tienen incidencia tributaria para el año dos mil cuatro (Resoluciones de la Superintendencia de Banca y

³⁸. Obrante a fojas 210 del cuaderno de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

Seguros N.ºs 572-97 y 808-2003, que normalizan el Sistema Financiero, y las Normas Internacionales de Contabilidad, que son solo reglas y no normas para efectos contables)

Sostiene que si bien la Ley del Impuesto a la Renta, en el año dos mil cuatro, regulaba el criterio de lo devengado para efectos de considerar como ingreso las rentas de tercera categoría, la Sala Superior resolvió con base en el criterio de lo percibido, el cual recién se introdujo en la citada ley con la modificación del Decreto Legislativo N.º 979, y que es diferente al que estaba vigente en el año dos mil cuatro, año reparado y considerado por su auditor, aplicable en el referido contexto. Asimismo, alega que aplicar un criterio distinto al señalado por la norma vigente en el año dos mil cuatro es contradecir lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, máxime si para justificar la inaplicación de esta se utilizan normas que no tienen incidencia en materia tributaria, pues tanto la Ley General de Sociedades, las Resoluciones de la Superintendencia de Banca y Seguros N.º 572-97 y N.º 808-2003 y la NIC 18, solo son normas que sirven para regular el sistema financiero. Añade que las Normas Internacionales de Contabilidad ni siquiera tienen rango de ley, y tampoco tienen incidencia en materia tributaria. Aunado a ello, asevera que la única norma que señala cuándo el contribuyente está obligado a reconocer como ingreso los intereses en suspenso, es la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el momento reparado, que en este caso es para el año dos mil cuatro; bajo esta premisa, según expone, constituiría una arbitrariedad desconocer la norma que regula en materia tributaria el tratamiento que se le dará a los intereses en suspenso en el año dos mil tres, para aplicar normas del sistema financiero y las Normas Internacionales de Contabilidad.

c) Infracción normativa por vulneración a lo dispuesto en el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el año dos mil cuatro

Señala que las Resoluciones de Superintendencia de Banca y Seguros N.ºs 572-97 y 808-2003, así como la Ley General de Sociedades, solo serían aplicables en el supuesto de que la Ley del Impuesto a la Renta no regule



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

cuándo se deben considerar como ingresos los intereses en suspenso, y siempre que no contradiga lo dispuesto en aquella. En ese sentido, argumenta que si bien la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año dos mil cuatro sí regulaba cómo y en qué momento se deben devengar los intereses en suspenso en materia tributaria, el Colegiado Superior dejó de utilizar el criterio del devengado regulado por el artículo 57 de la misma, al considerar que en el caso de autos no era aplicable por ser una empresa del sistema financiero y que el criterio del devengado se refiere al derecho a percibir el ingreso sin que este se haya efectivamente pagado, considerando más relevante las normas del sistema financiero para determinar cuándo se debe tener como ingreso los intereses en suspenso; ello, según anota, se contradice con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente al momento en que se efectuó el reparo.

d) Infracción normativa de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú, así como de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, al establecerse que el Decreto Legislativo N.º 979, que entró en vigencia en el dos mil ocho, no debió aplicarse de manera retroactiva

Aduce que el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 002-2006-PI/TC, estableció cuáles son los elementos que identifican el contenido de la norma interpretativa o aclaratoria, determinando que no es suficiente que una norma se autodefina como interpretativa para que realmente lo sea, sino que debe satisfacer tres requisitos: 1) debe referirse expresamente a una norma legal anterior, 2) debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa –por decisión del propio legislador– a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior, y 3) no debe agregársele a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material. En ese sentido, sostiene que no se trata de una norma interpretativa ni aclaratoria, sino innovativa, cuya aplicación se da en el



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

ejercicio del año dos mil ocho, no teniendo alcances en el ejercicio dos mil cuatro.

IV. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:

El Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, mediante el Dictamen N.º 563-2018-MP-FN-FSTCA³⁹, opina que se declare infundado el recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal; y fundado en parte el recurso de casación planteado por Sunat, por la infracción normativa del artículo 74 de la Constitución Política del Perú y del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; en consecuencia, se declare nula la sentencia de vista, debiendo remitirse los actuados a la sala de origen a fin que emita nuevo pronunciamiento

V. CONSIDERACIONES:

PRIMERO: Del recurso de casación

El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo al caso concreto y la unificación de la jurisprudencia nacional por 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”*⁴⁰. En tal sentido, se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo⁴¹.

³⁹. Obrante a fojas 229 del cuaderno de casación .

⁴⁰. De Pina, Rafael (1940). *Principios de Derecho Procesal Civil*. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.

⁴¹. Escobar Fornos, Iván (1990). *Introducción al proceso*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis; p. 241.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

De acuerdo con ello, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “finés esenciales” para los cuales 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 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.

Además, 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, y 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, resulta conveniente precisar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial, por lo que se procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso:

- Banco Financiero del Perú no incluyó como ingresos gravados para el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, los intereses devengados provenientes de las colocaciones efectuadas que provienen de créditos concedidos que se encuentran en situación de vencidos, en cobranza judicial o refinanciados.
- Como consecuencia del procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria al Banco Financiero respecto del ejercicio dos mil cuatro, se expidió, entre otras, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0011894, por medio del cual se reparó, entre otras, los intereses en suspenso en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0011391.

TERCERO: Cuestión en debate



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

La cuestión controvertida consiste en determinar si los intereses registrados por el Banco Financiero del Perú deben imputarse en el ejercicio en que se devenguen o en el que se perciban, para efectos del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro (2004).

Al tener como materia de controversia el **tratamiento tributario de los intereses en suspenso** –esto es, si deben ser reconocidos para efectos del impuesto a la renta conforme al criterio de lo devengado o al de lo percibido–, y atendiendo a que los recursos planteados por la Sunat y por el Tribunal Fiscal están dirigidos a que se modifique el tratamiento tributario que determinó la Sala Superior al declarar fundada en parte la demanda, estos se procederán a resolver en forma conjunta.

CUARTO: Sobre el principio de reserva de ley y legalidad en materia tributaria

Conforme lo expone 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 totalidad⁴²; asimismo, cada especialidad del derecho (laboral, civil, penal, tributario, entre otros) tiene sus propios principios, pues cada uno de ellos tiene una finalidad distinta, e incluso protege un bien jurídico diferente; no obstante, deben aplicarse en el marco del texto constitucional.

En materia tributaria, los especialistas nacionales se han pronunciado sobre los principios que rigen este sistema, señalando lo siguiente:

El profesor **Cesar Gamba Valega (2011)**⁴³ señala 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 expone, 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, según el cual “*no surten efecto*

⁴². Rubio Correa, Marcial (2017). *El sistema jurídico. Introducción al derecho*. Lima, Perú: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 284

⁴³. Gamba Valega, Cesar (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



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

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)**⁴⁴ precisa que los principios jurídicos tributarios cumplen la función de límites a la potestad tributaria de la que se encuentra investida la autoridad competente; tal es el caso de los principios de legalidad tributaria o el 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 por Neumark, la función de los principios ha sido descrita como la obtención de una especie de guías u orientación para una política fiscal racional.

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 confiscatoriedad⁴⁵; 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, refiriendo sobre estos lo siguiente:

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).

⁴⁴. Bravo Cucci, Jorge (2015). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores; p. 112.

⁴⁵. **Artículo 74 de la Constitución Política:** “[...] 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 Nº 2474 – 2017
LIMA

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).

A nivel de doctrina numerosos autores nacionales e internacionales han referido 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, atendiendo al principio de *no taxation without representation* (no hay tributación sin representación). Al respecto, han expuesto lo siguiente:

El profesor **Fernando Pérez Royo (2000)**⁴⁶ 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, en este sentido, 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 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*

⁴⁶. Pérez Royo, Fernando (2000). *Derecho financiero y tributario. Décima edición*. España, Madrid: Civitas; p.41



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

without representation es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto.

El catedrático universitario **Héctor Belisario Villegas (2002)**⁴⁷ 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 profesor **Jorge Bravo Cucci (2015)**⁴⁸ expresa que por el principio de legalidad se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la ley, con lo cual se evita un actuar arbitrario de su parte; y precisa que aquel no es exclusivo del Derecho Tributario, puesto que 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 del 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 tiene 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 que son designados como depositarios de la 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.

⁴⁷. Belisario Villegas, Héctor (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Octava edición. Buenos Aires, Argentina: Astrea; p. 254 - 255.

⁴⁸. Bravo Cucci, op. cit., p. 115-117



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

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, en tanto puede admitir derivaciones al reglamento.

En ese sentido, este órgano ha afirmado respecto a los alcances de este principio, 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/TC⁴⁹.

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 ella; así también, constituye una garantía contra la arbitrariedad, pues proscribida toda acción basada en la simple voluntad o intereses personales, para regular su conformidad al contenido de la ley.

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 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

⁴⁹. Según el fundamento 35 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 2302-2003-AA/TC.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

actos que no constituyen hechos imponibles. 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 otorgarse la facultad a los legisladores para que sean quienes 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 en 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, la cual en cualquier momento y sin ninguna formalidad podría modificar el hecho imponible y gravar un supuesto que ayer no era tributable.

En torno de la reserva relativa, se puede entender que, de forma excepcional, admite derivaciones al reglamento, en tanto 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, y de no ser así, no debe surtir efecto ni, por ende, tener incidencia en el patrimonio del presunto obligado.

Partiendo del desarrollo de estos principios recogidos a nivel constitucional y legal, cabe traer a colación que en el Título Preliminar del Código Tributario encontramos a la Norma III y VIII, las cuales regulan lo concerniente a las fuentes del derecho tributario y la interpretación de las normas en materia tributaria, con el siguiente tenor:

“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

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. 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”.

Siguiendo este contenido normativo, se tiene 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 lo cual, los diversos intérpretes del derecho tributario (juez, entidad administrativa, administrado y justiciable) deberán aplicarlas, siendo que en caso requieran una interpretación mayor para arribar a su verdadero sentido, utilizarán los diversos métodos interpretativos 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; por lo que, conforme con la lista taxativa, solo se crearán y regularán tributos por normas con rango de ley, quedando proscrita su regulación por normas infralegales, que si bien pueden constituir fuentes del derecho tributario, estas únicamente permiten la aplicación del tributo.

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



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

tributarios, pues forma parte de la controversia traída al presente caso. En ese sentido, 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 SICs, 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 es de verse 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, en tanto 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 derive su aplicación a ellas, su uso como norma interpretativa queda proscrita.

QUINTO: Sobre la aplicación de las normas en el tiempo y sus efectos en las normas interpretativas

La ley es una prescripción dictada por el órgano competente del Estado, según formas prefijadas en la Constitución, que manda, prohíbe o autoriza algo en consonancia con la justicia y para el bien de todos los miembros de una comunidad. La prescripción legal es dictada sobre la base de la descripción de la realidad social; así, en los países de derecho escrito la ley es la primera fuente formal de él



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

y, por consiguiente, el modo más importante en que se manifiestan las normas que regulan con carácter obligatorio la conducta humana social⁵⁰.

Nuestra Constitución Política, en su artículo 103, establece que ninguna la ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo; asimismo, que únicamente se deroga por otra ley, y también queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. Por su parte, en el artículo 109 de la Constitución se estipula que la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. De esta manera, la publicación de la ley producirá el efecto vinculatorio de la norma, perfeccionándose así la voluntad del Estado a partir del día siguiente, momento en el cual se constituirá en norma vigente, vinculante y permanente para todos. En concordancia con ello, en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario se prescribe que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia en todo o en parte; evidenciándose la reciprocidad con el principio constitucional de irretroactividad de las normas.

En tal sentido, una norma se encontrará vigente en tanto haya sido producida siguiendo los procedimientos mínimos establecidos en el ordenamiento (publicación), haya sido emitida por órgano competente, cumpla la finalidad para la que fue creada, no haya sido derogada expresa o tácitamente, o declarada inconstitucional; con lo cual se origina la exigencia en su cumplimiento, resguardada por la fuerza coactiva del Estado, resultando de obligatorio cumplimiento desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial “El Peruano”, momento en el cual producirá su efecto vinculatorio a todos los hechos que se produzcan en ese momento y hacia adelante.

En ese sentido, nos referiremos a las normas interpretativas, partiendo desde su regulación por el legislador para otorgarle y reconocerle esta calidad y desde cuando resultan vinculantes. A decir de Vanonni, una ley es interpretativa o aclaratoria cuando su contenido sirve para aclarar el sentido de una precedente, y este tipo de normas válidamente emitidas, no son propiamente retroactivas, en la

⁵⁰. Torres Vásquez, Aníbal (2015). *Introducción al derecho*. Lima, Perú: Instituto Pacífico; p. 491.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

medida de que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con esta⁵¹.

Como es de verse, las normas interpretativas delimitan el sentido de una norma, en tanto pueden presentarse imprecisiones o dudas en su interpretación; constituyéndose en una herramienta del legislador para aclarar su sentido, conforme a la intención que tuvo al momento de emitirla; y cuya consecuencia inmediata es que el sentido de la precisión regirá desde el momento en que se publicó la norma primigenia, esto es, con efectos retroactivos.

Sobre este tipo de normas, el Tribunal Constitucional, con fecha dieciséis de mayo de dos mil siete, emitió la sentencia recaída en el Expediente N.º 0002-2006-PI/TC, en la cual estableció que son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque al promulgarlas el legislador generalmente utiliza palabras como “interpretétese”, “aclárese” o “precítese”, **con el objetivo eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico**; debiendo regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada (fundamento 20). Así, indica como elementos que identifican a este tipo de normas (fundamento 23) los siguientes:

- a) Debe referirse expresamente a una norma legal anterior.
- b) Debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior.
- c) No debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

Con lo expuesto, resulta claro que para determinar la existencia de una norma interpretativa no es suficiente que el legislador señale que la misma tiene tal condición, sino que deberá establecerse uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, sin que de ninguna manera implique agregarle a la norma un contenido diferente, como por ejemplo, en materia tributaria, que se modifique el

⁵¹. Vanoni, Ezio (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales; p.147.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

ámbito personal o espacial, pues de ser así, ya no se trataría de una norma interpretativa, sino de una norma innovativa, cuyos efectos deben regir a partir del día siguiente de su publicación en el diario oficial “El Peruano”.

SEXTO: Sobre los intereses en suspenso y el criterio de lo devengado

Sobre el interés como rendimiento económico, el Código Civil, en su artículo 1242, establece que el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Por su parte, el profesor Humberto Medrano refiere sobre el interés compensatorio que constituye la retribución que corresponde al acreedor por una operación de crédito.⁵²

Al respecto, tenemos que las entidades financieras tienen como negocio obtener ganancias por el interés que arroja los préstamos que otorgan, conforme a su política de riesgos, los cuales, por lo general, estarán suficientemente garantizados a través de garantías como el aval, los pagarés, la hipoteca, entre otros, a cambio del pago de un interés compensatorio (tasa activa), constituyendo su ingreso por renta de tercera categoría, ello supervisado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP. En dicha actividad se presentan situaciones de créditos vencidos, como consecuencia del incumplimiento en el pago de un determinado número de cuotas, recibiendo el nombre de intereses en suspenso.

Estos ingresos (intereses) que recibe la entidad financiera como parte del negocio que realiza, constituyen renta de tercera categoría, de conformidad con el artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, que establece que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como **bancos, financieras, seguros**, finanzas y capitalización.

Además, las rentas de tercera categoría y su imputación para efecto del impuesto a la renta del año gravable se encuentran reguladas en el artículo 57 de la norma antes referida, cuyo texto señala lo siguiente:

⁵². Medrano Cornejo, Humberto. “Los intereses compensatorios y moratorios en el IGV y en el Impuesto a la Renta”. *Revista Themis* (37); p. 25.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

“Artículo 57.- A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) **Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. [...]**
- b) Las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- c) **Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban”** (resaltado agregado).

En consecuencia, para efectos de la determinación de la renta producida en un determinado ejercicio, las rentas de primera y tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; y las demás, en el ejercicio comercial en que se perciban; por consiguiente, en el supuesto de que una persona jurídica reciba ingresos por concepto de rentas de tercera categoría, estas se imputarán en el ejercicio comercial en que se devenguen.

En torno al término devengo, no encontramos un concepto o definición en el Código Tributario ni en la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, a nivel de la doctrina se ha señalado lo siguiente:

El profesor **Enrique Reig (1970), citado por Mario Alva Matteucci⁵³**, señala que es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere; y que, correlativamente, en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren su derecho a cobro.

Los profesores **Luis Durán Rojo y Marco Mejía Acosta⁵⁴** informan que el concepto general de devengado (recogido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta) es un enunciado normativo teñido de vaguedad según la teoría del derecho y debe

⁵³. Alva Matteucci, Mario. “Tenemos una definición de concepto de devengo: comentarios al Decreto Legislativo N.º 1425 (primera parte)”. En <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/10/01/tenemos-una-definicion-del-concepto-de-devengo-comentarios-al-decreto-legislativo-n-1425-primera-parte/>.

⁵⁴. Luis Durán Rojo y Marco Mejía Acosta. “El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta empresarial peruano”. Revista Análisis Tributario N°9-2017; P. 22



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

ser determinado en cada caso en concreto con base en su sentido jurídico por aplicación de los métodos de interpretación jurídica.

El docente universitario **Humberto Medrano**, citado también por **Mario Alva Matteucci**⁵⁵, señala que según este método los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos, asumiendo como premisa que la renta se ha adquirido cuando la operación de la cual deriva el ingreso se encuentra legalmente concluida, sin que sea indispensable que el deudor haya cumplido con el pago, sino tan solo que desde el punto de vista jurídico el acto o negocio se encuentra perfeccionado.

Bajo este desarrollo conceptual, se puede señalar que el criterio del devengado implica que la renta se produce desde el momento en que se tiene derecho a percibirla, esto es, con la configuración y realización de hechos necesarios que obliguen a entregar una prestación o a recibirla (según sea el caso), aun cuando el mismo no se haya hecho efectivo, resultando imputable en el ejercicio en que ocurra.

De acuerdo con lo regulado en el referido artículo 57, en el cual se especifica qué rentas se imputaran bajo el criterio de lo percibido y de lo devengado, tenemos que en el artículo 59 de la referida norma se establece el criterio de lo percibido, determinando que las rentas se considerarán percibidas cuando **se encuentren a disposición del beneficiario**, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie. De esa manera, se exige que para que las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría sean imputadas como ingresos, debe producirse el derecho de disposición del beneficiario sobre estas. Su tratamiento no puede ser el mismo que para el criterio de lo devengado, pues se diferencia en que según este último, el beneficiario debe tener derecho sobre la acreencia, lo que no implica necesariamente que tenga aun derecho a disposición. Esta diferenciación en los criterios de imputación se debe a la naturaleza de la renta que se aplica en cada uno de ellos y en sus niveles de elusión, lo cual ha sido previsto por el legislador y, en esa medida, ha diferenciado su imputación.

⁵⁵. Alva Matteucci, op. cit.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

Cabe agregar que con fecha quince de marzo de dos mil siete se publicó en el diario oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo N.º 979, que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y normas modificatorias, en cuya segunda disposición complementaria final establece lo siguiente:

“Segunda.- INTERESES EN SUSPENSO

Los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del Artículo 57 de la Ley. Una vez percibidos se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente”.

Esta norma, si bien modifica el contenido del inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en el entendido de que anteriormente los ingresos que obtenían las empresas del sistema financiero se consideraban devengados si se había adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere; establece que para efectos de computarse como ingresos o rendimientos en suspenso debían haber sido percibidos y, por ende, gozar de disposición sobre los mismos. Sin embargo, no constituye una norma interpretativa, que se aplique desde el momento en que se publicó la norma primigenia, esto es, que tenga efectos retroactivos; por el contrario, resultará aplicable a partir del primer día del siguiente año calendario al tratarse de tributos de periodicidad anual (Impuesto a la Renta), de conformidad con la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, referido a la vigencia de las normas tributarias.

Una cuestión que nos deja esta modificación normativa es que el legislador reconoce que con anterioridad a su publicación los ingresos o rendimientos en suspenso se computan conforme al criterio de lo devengado, motivo por el cual decide modificar este extremo con una norma de rango de legal; de ahí que resulta ilógico desconocer e inaplicar el criterio del devengado para los intereses en suspenso en tanto se generen con anterioridad al ejercicio dos mil ocho, y peor aún, pretender darle un sentido distinto a la propia naturaleza del término devengo, pues



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

de haber sido esa la intención del legislador no hubiera efectuado ninguna modificación a la norma.

Sin perjuicio de lo expuesto, encontramos que, sobre los intereses en suspenso, la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP emitió la Resolución SBS N.º 572-97, en cuyo numeral 7 del Capítulo IV establece lo siguiente:

“7. SUSPENSIÓN DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR CREDITOS RIESGOSOS

En tanto no se materialice el cumplimiento de pago, los intereses, comisiones y otros cargos devengados sobre créditos que se encuentren en situación de vencidos o clasificados en las categorías dudoso o pérdida, deberán ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso. En el caso de créditos vencidos dicha contabilización se realizará después de quince días del vencimiento para créditos comerciales [...]

Tales intereses y comisiones serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo cuando sean efectivamente percibidos [...] (énfasis agregado).

De esta disposición y de la norma administrativa que la contiene se puede advertir que su objetivo es establecer los criterios que deben aplicar las empresas del sistema financiero para la evaluación y clasificación del deudor y la exigencia de provisiones, con el fin de cumplir una de las finalidades de las normas contenidas de la Ley N.º 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros –en concordancia con las facultades administrativas y reglamentarias de las cuales goza el referido organismo–, referida a que las empresas del sistema financiero adopten, en materia de provisiones y de solvencia patrimonial, regulaciones prudenciales que permitan reducir los riesgos inherentes a las operaciones propias de esas empresas, tal como fluyen de los párrafos cuarto y quinto de su parte considerativa:

“Que, resulta necesario que este Organismo establezca los criterios que deberán aplicar las empresas del sistema financiero para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones.

Que, una de las finalidades de las normas contenidas en la nueva Ley General es que las empresas del sistema financiero **adopten, en materia de provisiones y de solvencia patrimonial, regulaciones prudenciales**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

que permitan reducir los riesgos inherentes a las operaciones propias de estas empresas”.

Por consiguiente, atendiendo a su carácter de resolución administrativa emitida por una entidad distinta a la Administración Tributaria, y no así de norma con rango de ley, no tiene incidencia en la imputación de los intereses en suspenso, para efectos de la determinación del impuesto a la renta en un determinado ejercicio, lo cual se encuentra regulado en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En esa perspectiva, se concluye que con anterioridad al dos mil ocho los agentes obligados al pago del impuesto a la renta de tercera categoría, específicamente las entidades financieras (atendiendo a la materia controvertida en este caso), debían imputar como renta las producidas en el ejercicio comercial en que se haya adquirido el derecho de percibir este ingreso, por haberse producido los hechos necesarios para que se genere (criterio de lo devengado, conforme al contenido del inciso a del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta), encontrándose pagados o no los intereses sobre los créditos otorgados. Así, resulta suficiente el desembolso del crédito, pues con ello nacía la obligación por parte del cliente de la entidad de dar cumplimiento al pago del capital, así como de los intereses compensatorios (tasa activa) a los que se encontrara obligado; más aún si tenemos en consideración la norma administrativa emitida por la SBS (Resolución N.º 572-97), que adopta en materia de provisiones y de solvencia patrimonial, regulaciones prudenciales que permitan reducir los riesgos inherentes a las operaciones propias de esas empresas, lo cual lleva a tomar en cuenta la garantía que sustenta los créditos.

SÉPTIMO: Análisis del caso

En el presente caso los recurrentes argumentan que en la sentencia de segunda instancia se incurrió en infracción normativa por vulneración a los principios de reserva de ley y de legalidad, al haberse inaplicado lo establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como aplicado de manera errónea lo dispuesto en la Resolución SBS N.º 572-97 y la NIC 18, y concluido, por tanto, que los intereses en suspenso del Banco Financiero del Perú se consideran renta en el ejercicio en que se perciban y no en el que se devenguen.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

De la revisión de la sentencia de vista se observa que la Sala Superior inaplicó el literal a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de los “intereses en suspenso”, y que en su lugar aplicó la Resolución SBS N.º 808-2003 y la NIC 18 (norma contable), para finalmente resolver que los intereses en suspenso deben ser reconocidos cuando efectivamente sean percibidos; por lo que revocó la sentencia apelada y, reformándola, declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15081-1-2013 en el extremo que confirmó los reparos efectuados por la Sunat al tratamiento tributario de los intereses en suspenso, así como en el extremo que confirmó la multa.

Como es de verse, esta decisión es contraria al desarrollo y análisis constitucional y legal efectuado precedentemente, dado que desconoce el principio constitucional de reserva de ley, que deriva en sus orígenes a la afirmación de *no taxation without representation*, que significa “no hay tributación sin representación”, en el entendido de que no se pueden imponer tributos sin el consentimiento de sus representantes⁵⁶. Con ello, el órgano jurisdiccional inaplicó una norma legal que determina que los tributos de tercera categoría se rigen bajo el criterio de lo devengado (inciso a del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta), reservando el criterio de lo percibido para las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría; y se basó, para tal efecto, en una norma infralegal que no puede modificar u otorgarle un sentido diferente a una norma con rango de ley ni alterar el aspecto temporal de la norma⁵⁷ (elemento esencial del tributo).

La interpretación de las normas tributarias utilizando normas contables que no tienen incidencia tributaria, en tanto no han sido emitidas por el legislador nacional, vulnera los principios que sostienen el sistema tributario nacional, por lo que no pueden ser usadas para exonerar del pago de tributos a los contribuyentes.

Del contenido de la NIC 18 (párrafo 34) –que ha sido utilizada por la Sala Superior para efectos de declarar fundada la demanda y concluir que los intereses en

⁵⁶. Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores; p. 100.

⁵⁷. Bravo Cucci (ob. cit.; p. 173) refiere que el aspecto temporal es el grupo de indicaciones, contenidas en la norma, que proveen elementos para conocer en que instante o en qué momento debe ocurrir el hecho para calificar como gravable, vale decir, fijan el lapso temporal de su ocurrencia.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

suspensio no se encuentran gravados con el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos– se observa lo siguiente: *“Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido”*. Así, regula, para efectos contables, que los ingresos por conceptos de intereses, regalías y dividendos se reconocerán cuando sea probable que fluyan a la entidad; sin embargo, esta forma de regulación no se asemeja a los conceptos de devengado arribados por la doctrina nacional y de la norma tributaria, pues ninguno se refiere al término ni al sentido de “probabilidad que fluya a la empresa”; por el contrario, en todos ellos se determina que con el solo derecho a recibirla, como consecuencia de la configuración de actuaciones necesarias, se deberá imputar en ese ejercicio para efectos de su determinación en el impuesto a la renta.

Por consiguiente, se hace necesario señalar que utilizar normas contables para efectos de darle sentido a normas de naturaleza tributaria y con ello obtener interpretaciones distintas a su verdadero sentido, pone en peligro la seguridad jurídica y, en la práctica, puede dar cabida a que las empresas que tributan por rentas de tercera categoría apliquen este criterio sobre deudas otorgadas a crédito, en igual sentido que los arrendadores sobre sus arrendatarios, simulando faltas de pago para acogerse a este tipo de interpretación, con lo cual se pondría en duda el sentido del deber de contribuir que tenemos todos los ciudadanos, proveniente del principio de solidaridad, así como del principio de igualdad, en la medida de que garantiza que a iguales situaciones de hecho, iguales consecuencias tributarias.

Del mismo modo, debe señalarse que aplicar el principio de lo devengado en las rentas de tercera categoría no implica vulnerar el principio de capacidad contributiva, pues se está aplicando a préstamos otorgados por la entidad financiera, la cual recibe intereses compensatorios, siendo que de existir demora en el pago, podrá ejecutar las garantías otorgadas al respecto, y de no ser así, podrá castigarla con los efectos tributarios que ello implica; distinto sería el caso en que



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

se grave como ingresos intereses compensatorios sobre créditos jamás otorgados, que no constituyen índices reveladores de riqueza, apropiándose indebidamente de la propiedad de la referida entidad bancaria, lo cual no es el sentido ni el efecto del criterio analizado.

En consecuencia, se concluye que la Sala Superior infringió el artículo 74 de nuestra Constitución Política, que contiene el principio constitucional de reserva de ley y la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al haber desconocido e inaplicado lo regulado en la Ley del Impuesto a la Renta (norma con rango legal) frente a una resolución emitida por un organismo supervisor, el cual tiene rango administrativo. Por lo tanto, corresponde declarar fundados los recursos de casación interpuestos por la Sunat y el Tribunal Fiscal en este extremo.

OCTAVO: Sobre la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión principal, referida a los intereses moratorios

Conforme a lo desarrollado en el presente voto, se amparan los recursos de casación interpuestos por Sunat y el Tribunal Fiscal respecto de la aplicación del principio del devengado para efectos de los intereses en suspenso en la determinación del impuesto a la renta. Con esta decisión se deniegan la primera, segunda y tercera pretensión principal, todas ellas referidas al reconocimiento de los ingresos en suspenso bajo el criterio de lo percibido, lo cual incluye la multa imputada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, derivada del reparo efectuado por la Administración Tributaria al tratamiento de los intereses en suspenso. En ese sentido, del escrito de demanda se observa que trajo como pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión principal la inaplicación de los intereses moratorios devengados respecto de los períodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, así como respecto de aquel período adicional de duración del proceso que se iniciaría con la presentación de la demanda, sobre la deuda tributaria determinada (que incluye la multa) por la Sunat, por el reparo a los ingresos y comisiones en suspenso; por lo tanto, en atención a que se está denegando la primera y segunda pretensión principal, y se está actuando en sede



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

de instancia, corresponde que se emita pronunciamiento en torno a la referida pretensión subordinada, de conformidad con el artículo 87 del Código Procesal Civil⁵⁸.

8.1. En relación al recurso de reclamación planteado por Banco Financiero del Perú

En esa línea, tenemos que en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N.º 981⁵⁹, se señala lo siguiente:

“[...] La aplicación de los intereses moratorios **se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142** hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor. [...]

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa [...]” (énfasis agregado).

Por su parte, el artículo 142 de la referida norma, modificado por el Decreto Legislativo N.º 981, tiene el tenor que se detalla:

“La Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de **nueve (9) meses**, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación [...]” (resaltado añadido).

Así, con fecha **siete de mayo de dos mil siete**, el Banco Financiero presentó recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N.º 012-003-0011894 y la Resolución de Multa N.º 012-002-001139 1, el cual fue resuelto por la Administración Tributaria a través de la Resolución de Intendencia N.º 0150140007891, de fecha **treinta de diciembre de dos mil ocho**. De ello se evidencia que en tanto la Administración Tributaria resolvió el referido recurso

⁵⁸. “Acumulación objetiva originaria. -

Artículo 87.- La acumulación objetiva originaria puede ser subordinada, alternativa o accesorio. Es subordinada cuando la pretensión queda sujeta a la eventualidad de que la propuesta como principal sea desestimada [...].”

⁵⁹. Publicado en el diario oficial “El Peruano” con fecha 15 de marzo de 2007.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 2474 – 2017
LIMA

de reclamación excediendo el plazo máximo establecido en el artículo 42 del Código Tributario (nueve meses), y dado que no se advierte que la demora fuera imputable a la administrada; **correspondía la suspensión de los intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo máximo, lo cual ocurrió con fecha siete de febrero de dos mil ocho**, sin perjuicio de la actualización en función del Índice de Precios al Consumidor que establece la norma; en consecuencia, **resulta amparable la pretensión subordinada solo en este extremo.**

8.2. Respecto del recurso de apelación planteado en sede administrativa por el Banco Financiero del Perú

Con fecha cuatro de marzo de dos mil nueve, Banco Financiero del Perú interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 0150140007891, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal con fecha veintisiete de septiembre del dos mil trece, mediante la Resolución N.º 15081-1-2013.

En ese contexto, tenemos que en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por la Ley N.º 30230⁶⁰, sobre la suspensión de los intereses moratorios se estableció lo siguiente:

“[...] La aplicación de los intereses moratorios **se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal**, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores [...]” (énfasis agregado).

De ello se observa que al haberse resuelto el recurso de apelación en sede administrativa planteado por el Banco Financiero del Perú con anterioridad al doce de julio de dos mil catorce, no correspondía la aplicación de la modificación introducida al artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código

⁶⁰. Publicada en el diario oficial “El Peruano” con fecha 12 de julio de 2014.



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

Tributario, referida a la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos para resolver el recurso de apelación; por lo tanto, en atención de la temporalidad de la norma, resultaría aplicable la modificación contemplada en el Decreto Legislativo N.º 981, que establece que la suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, a través de la sentencia de fecha diez de mayo de dos mil dieciséis recaída en el Expediente N.º 4082-2012-PA/TC, caso en el cual la recurrente (Emilia Rosario Medina De Baca, persona distinta a la impugnante en este caso) cuestionaba el cobro de intereses moratorios durante el período de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa; señaló que el trámite del procedimiento se había extendido por un largo período de tiempo por razones ajenas al administrado, y que en tanto el cómputo de los intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario **lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad**, debía inaplicarse el artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 981, en el extremo que disponía el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario; por lo que dispuso que la Sunat suspenda el cómputo de los mismos en el tiempo de exceso frente al plazo de ley incurrido por el Tribunal Fiscal al resolver el procedimiento contencioso tributario.

A su vez, este mismo criterio fue desarrollado en la sentencia de fecha dieciséis de agosto de dos mil dieciocho recaída en el Expediente N.º 4532-2013-PA/TC, por la cual se determinó la vulneración del plazo razonable y el principio de razonabilidad por la aplicación de intereses moratorios durante el tiempo en exceso.

Atendiendo a lo expuesto por el Tribunal Constitucional y sobre los argumentos de la demandante referidos al cómputo de los intereses moratorios en este caso, se hace necesario que la Administración analice la viabilidad de la aplicación del principio de razonabilidad (numeral 1.4 del



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.º 27444), para efectos de determinar si la demora en la tramitación de la apelación (en tanto solo en este extremo no se está amparando lo peticionado) ante el Tribunal Fiscal obedece a su sola responsabilidad o a la del contribuyente, para efectos de determinar la inaplicación de los intereses moratorios durante el plazo en exceso transcurrido desde los plazos máximos que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación formulado con fecha diez de junio de dos mil nueve. Es necesario agregar que este análisis debe abordar las razones de la demora, y si la responsabilidad por la misma recae sobre la administrada o sobre la Administración, cuestiones de hecho que deberán ser analizadas por el Tribunal Fiscal para efectos de inaplicar el interés moratorio sobre el transcurso de los plazos máximos que tenía para resolver.

NOVENO: En consecuencia, corresponde declarar fundados los recursos de casación planteados; casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, **confirmar en parte** la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en los extremos de la primera, segunda y tercera pretensión principal, referidas a la aplicación de los intereses en suspenso, bajo el criterio de lo devengado; así como en el extremo de la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión referido a la inaplicación de los intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo máximo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación; **revocarla el extremo que declaró infundada la demanda** en el extremo de la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión principal referido únicamente al plazo posterior a los nueve meses para resolver el recurso de reclamación a la suspensión de los intereses moratorios; y reformándola, declarar fundado dicho extremo, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15081-1-2013, ordenándosele que emita una nueva pronunciándose sobre el principio de razonabilidad y el derecho a recurrir en instancia administrativa.

VI. DECISIÓN:

Por los fundamentos expresados, de conformidad en parte con el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, y en aplicación del artículo 396 del



SENTENCIA
CASACIÓN Nº 2474 – 2017
LIMA

Código Procesal Civil: **MI VOTO** es porque se declaren **FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y por la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal; **SE CASE** la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis; actuando en sede de instancia, **SE CONFIRME EN PARTE** la sentencia apelada de fecha veinte de noviembre de dos mil quince, que declaró infundada la demanda en los extremos de la pretensión primera, segunda y tercera pretensión principal, referidos a la aplicación de los intereses en suspenso bajo el criterio de lo devengado, y en el extremo de la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión referido a la inaplicación de los intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo máximo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación; **SE REVOQUE** en el extremo que declaró infundada la demanda en el extremo de la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión principal referido únicamente al plazo posterior a los nueve meses para resolver el recurso de reclamación a la suspensión de los intereses moratorios; y reformándola, se declare **FUNDADO** dicho extremo, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 18081-1-2013, ordenando que se emita una nueva resolución administrativa de acuerdo a los fundamentos expresados en el octavo considerando; **SE DISPONGA** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano”, conforme a ley; en el proceso seguido por Banco Financiero del Perú Sociedad Anónima contra los recurrentes, sobre proceso contencioso administrativo; y se devuelvan los actuados.

S.S.

CARTOLIN PASTOR

Slac/Atgm