



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**TEMA:** INTERESES EN SUSPENSO

**SUMILLA:** Ley del Impuesto a la Renta recoge el criterio de lo devengado para reconocer los ingresos y los gastos; y si bien las normas tributarias no definieron que se debe entender por el criterio de lo devengado, recurriendo en este caso a normas contables con la finalidad de establecer los alcances de dicho criterio, se concluye que para casos de los intereses en suspenso de las empresas del Sistema Financiero, donde su cobro sea probable, el criterio de lo devengado queda supeditado a probabilidad de su cobro y la determinación de su cuantía, en concordancia con las Disposiciones de la NIC 18.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto a la Renta, criterio de lo devengado, intereses en suspenso, normas contables NIC 18

Lima, veintiuno de abril de dos mil veintitrés. -

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

**I. VISTA** La causa número seiscientos cuarenta y uno guion dos mil diecisiete, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con el acompañado en veinte tomos, con lo expuesto en el Dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo y luego de efectuada la votación con arreglo a ley; interviniendo el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra con la adhesión de los señores Jueces Supremos: Wong Abad, Tovar Buendía y Dávila Broncano; con el voto en discordia de la señora Jueza Suprema Martínez Maravi, con la adhesión de la señora Jueza Suprema Rueda Fernández con el voto en discordia del señor Juez Supremo Cartolin Pastor; se emite la siguiente Sentencia:



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN**

Se trata de los recursos de casación interpuestos por: **a) la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha nueve de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos treinta y seis, y, **b) el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha dieciséis de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos sesenta, contra la sentencia de vista dictada por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número diecinueve, de fecha veintiséis de enero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos veinte, que **revocó** la sentencia apelada, comprendida en la resolución número trece, de fecha treinta de junio de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos treinta y nueve, expedida por el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas de Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró **infundada** la demanda; y reformándola la declaró **fundada**; en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06118-3-2015 del veintitrés de junio de dos mil quince, en lo que atañe al reparo de los intereses en suspenso en los ejercicios mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho; en virtud al principio de plena jurisdicción, dejaron sin efecto las Resoluciones de Determinación N°s 012-003-0002467 y 012-003-0002469, y la Resolución de Multa N° 012-002-00 02539, esta última impuesta por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y derivada de este reparo, declararon que carece de sustento legal el precitado reparo, y que, en el caso de autos, los intereses en suspenso no deben considerarse como ingresos gravados en los mencionados ejercicios; ordenaron a la Sunat respetar, en lo referente a los intereses en suspenso, la determinación y declaración de la renta imponible anual del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, debiendo adoptar las medidas adecuadas y abstenerse de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza; carece de objeto



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensiones principales.

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

**1.2.1.** Mediante resoluciones de fecha once de mayo de dos mil diecisiete, corriente de fojas doscientos cuarenta y ocho, y, doscientos cincuenta y cuatro del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, se declararon **PROCEDENTES** los recursos de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, y, el **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, por las siguientes causales:

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT**

- a) **Vulneración de los principios de legalidad y de reserva de ley contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado y las Normas III y IV 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.** Alega que la Sala Superior para resolver acerca del momento en que se debía considerar como ingreso los intereses en suspenso que devenían de los préstamos realizados a terceros para el ejercicio de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, deja de aplicar lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta inciso a) del artículo 57 y resuelve aplicando normas que regulan en materia financiera como son la Ley General de Sociedades, la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros N° 572-97 y la NIC 18, más no en materia tributaria, vulnerando el principio de legalidad el cual es protegido por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que señala que los tributos se crean, modifican, extinguen solo por Ley, y que se otorgan exoneraciones solo por Ley; además, de las Normas III, IV y IX del Texto



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

Único Ordenado del Código Tributario, que disponen que en materia tributaria se aplica estrictamente señalado en la Ley y solo en el supuesto que esta no regule la materia en controversia se acudirá a otras normas de manera supletoria.

- b) Vulneración del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.** Refiere que la Sala Superior señala para el caso de autos, que deben aplicarse las reglas impartidas por la Superintendencia de Banca y Seguros (Resolución N° 527-97) y la Ley General de Sociedades, al ser la empresa demandante un Banco, lo que conllevó a aplicar el criterio de lo percibido conforme al Decreto Legislativo N° 979; criterio que resultaría errado, pues, al tratarse de “intereses en suspenso”, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, correspondía aplicar la Ley del Impuesto a la Renta, que regula que se debe considerar el ingreso cuando se devengue. Y, si bien dicho criterio ha variado con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 979 (vigente desde el uno de enero de dos mil ocho), debe tenerse en cuenta que las normas surten efecto desde su entrada en vigencia y no pueden tener efectos retroactivos, en tal sentido, la Sala Superior ha inaplicado el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto disponía que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, norma que también se aplica a la imputación de gastos.
- c) Vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, así como del artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Civil.** Sostiene la parte recurrente que en la sentencia de vista no se analiza las normas que son fuentes del Derecho Tributario, el principio de reserva de ley y el de legalidad, por el contrario, el fallo contraviene dichos principios, pues se ha preferido aplicar normas de naturaleza financiera y reglas contables no válidas para efectos tributarios. Asimismo, en el



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

considerando sétimo al décimo de la sentencia recurrida, se aprecia que el Juez ha fallado inaplicando la ley y contradicción en sus fundamentos, pues por una parte señala que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta regula la manera en que se debe devengar los intereses en suspenso para el ejercicio mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, y contrario a ello, resuelve bajo los parámetros normativos de la Ley General de Sociedades, la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros, y la NIC, lo que conlleva a que se incurra en una motivación aparente.

**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS – MEF, EN REPRESENTACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL**

- d) Vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley contenidos en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario y en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado.** Alega que la Sala Superior ha interpretado equivocadamente el contenido del criterio internacional de lo devengado, en relación a los “intereses en suspenso”, asignándole la misma calidad a la concepción de lo “devengado” y a lo “percibido-cobrado”; la Sala de mérito ha incurrido en error al haber inaplicado el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente desde el año dos mil tres, y aplicar en su reemplazo, normas que no tienen incidencia tributaria para dicho periodo (Ley General de Sociedades, Resoluciones de Superintendencia de Banca y Seguros N° 572-97 y N° 808-2003, que regulan el sistema financiero y la NIC 18), lo cual atentaría con el principio de reserva de ley contenido en la Constitución Política del Estado y con el de legalidad, dispuesto en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario. No se considera que los intereses que se registran en las cuentas contables como “intereses en suspenso” son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos, que al constituir un rendimiento por colación de capitales, se encuentran gravados con el



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

Impuesto a la Renta de tercera categoría en la medida que se van produciendo.

- e) Aplicación indebida de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979.** Refiere que una ley interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que se trate de una norma del mismo rango y que el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar al legislador a la ley interpretada. La Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 no es una norma interpretativa o aclaratoria, al resultar claro que el artículo 57 inciso a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al referirse al termino de “devengado” se refiere solamente a los casos de reconocimiento de ingresos que no se han determinado por la percepción de los mismos. Habiéndose establecido que los intereses en suspenso, en la colación de capitales, efectuada por empresas del Sistema Financiero, constituyen ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del impuesto a la renta, que deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, de conformidad con lo regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

**1.3. DICTAMEN FISCAL SUPREMO**

La Fiscalía Suprema mediante Dictamen Fiscal Supremo N° 596-2018-MP-FN-FSCA, de fojas doscientos setenta y dos del cuaderno de casación, opina que se declaren *fundados* los recursos de casación, se case la sentencia de vista, y actuando en sede de instancia, se confirme la sentencia apelada que declaró infundada la demanda.

**II. CONSIDERANDO**

**PRIMERO: ANTECEDENTES DEL CASO**



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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

**1.1. DEMANDA:** Mediante escrito de fecha veintinueve de setiembre de dos mil quince, obrante a fojas setenta y uno, subsanada a fojas ciento ochenta, **Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación** interpone demanda contenciosa administrativa, solicitando lo siguiente:

1. Primera pretensión principal: se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06118-3-215, de fecha veintitrés de junio de dos mil quince, que desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-00287896/SUNAT, de fecha doce de diciembre de dos mil siete, respecto del reparo denominado “Ingresos en Suspenso”.
2. Segunda pretensión principal: se expida un pronunciamiento de Plena Jurisdicción por medio del cual se ordene se revoque la Resolución de Intendencia N° 026-014-0027896/SUNAT, en el extremo referido al reparo por ingresos en suspenso de los ejercicios mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, el cual fuera confirmado por Resolución del Tribunal Fiscal N° 06118-3-2015, de fecha veintitrés de junio de dos mil quince, y, en consecuencia:
  - Se deje sin efecto las Resoluciones de Determinación N°s 012-003-0002469 y 012-003-0002467 y la Resolución de Multa N° 012-002-0002539, en el extremo referido al reparo denominado “Ingresos en Suspenso” de los ejercicios mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho.
  - Se ordene a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat respetar las determinación y declaración de la renta imponible anual del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios mil



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, debiendo adoptar las medidas adecuadas para restablecer sus derechos y abstenerse dicha entidad de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza en contra de Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación.

3. Primera pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión principal: se ordene a la Administración Tributaria se abstenga de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza por intereses moratorios devengados por los periodos de tiempo transcurridos con posterioridad al plazo legal establecido para que dicha entidad resuelva el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación N<sup>os</sup> 012-003-0002469 y 012-003-0002467 y la Resolución de Multa N° 012-002-0002539, y para que el Tribunal Fiscal resuelva el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0027896/SUNAT, de fecha doce de diciembre de dos mil siete, y que se vienen devengando incluso hasta la fecha, en tanto que se tratan de intereses moratorios cuyo devengo responde a la inacción y demora imputable exclusivamente a tales entidades para resolver los referidos recursos impugnatorios dentro del término de ley.

**1.2. CONTESTACIONES DE DEMANDA:** Con escrito de fecha veinte de octubre de dos mil quince, obrante a fojas ciento setenta y nueve, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contesta la demanda; asimismo, el veintiuno de octubre de ese año, el Ministerio de Economía y Finanzas – MEF, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito, de fojas doscientos dieciséis, también contesta la demanda; siendo que, en ambos casos, se solicita que se declare infundada la demanda.

**1.3. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA:** Emitida por el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha treinta de junio de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos treinta y nueve, que declaró **infundada** la demanda.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**1.4. SENTENCIA DE VISTA:** Expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintiséis de enero de dos mil diecisiete, obrante de fojas cuatrocientos veinte, que **revocó** la sentencia apelada, de fecha treinta de junio de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos treinta y nueve, que declaró **infundada** la demanda; y reformándola la declara **fundada**; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06118-3-2015, de fecha veintitrés de junio de dos mil quince, en lo que atañe al reparo de los intereses en suspenso en los ejercicios mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho; en virtud al principio de plena jurisdicción, dejaron sin efecto las Resoluciones de Determinación N°s 012-003-0002467 y 012-003-0002469, y la Resolución de Multa N° 012-002-00 02539, esta última impuesta por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y derivada de este reparo, declararon que carece de sustento legal el precitado reparo, y que en el caso de autos los intereses en suspenso no deben considerarse como ingresos gravados en los mencionados ejercicios; ordenaron a la Sunat respetar, en lo referente a los intereses en suspenso, la determinación y declaración de la renta imponible anual del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, debiendo adoptar las medidas adecuadas y abstenerse de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza; carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensiones principales.

**SEGUNDO: CONSIDERACIONES PREVIAS DEL RECURSO DE CASACIÓN**

**2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

aquellos hechos. No bastando la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

**2.2.** En ese entendido la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, ejerciendo como vigilantes del control de derecho, velando por su cumplimiento *“y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”*<sup>1</sup>, revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica, correspondiendo a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

**2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso, siendo más bien un recurso singular que permite acceder a una Corte de Casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

**2.4.** Ahora bien, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>2</sup>, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley, pudiendo, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la Ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, así como la falta de congruencia de lo decidido con las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a

---

<sup>1</sup> HITTERS, Juan Carlos. Técnicas de los Recursos Extraordinarios y de la Casación. Librería Editora Platense, Segunda Edición, La Plata, p. 166.

<sup>2</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo. Principios de Derecho Procesal Civil, Segunda Edición, Editorial Temis Librería, Bogotá Colombia, 1979, p. 359.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

infracciones en el proceso, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

**2.5.** De otro lado, atendiendo que, en el caso particular, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito y, si por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

**TERCERO: DE LA INFRACCIÓN NORMATIVA POR VULNERACIÓN DEL INCISO 5 DEL ARTÍCULO 139 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ, ASÍ COMO DEL ARTÍCULO VII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO PROCESAL CIVIL**

**3.1.** En cuanto al **derecho al debido proceso**, este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías; siendo dos los principales aspectos del mismo: El debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y, el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir que, en el ámbito sustantivo, se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Derecho que se manifiesta en: El derecho de defensa, derecho a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, proceso preestablecido por Ley, derecho a la cosa juzgada, al juez imparcial, derecho a la



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

pluralidad de instancia, derecho de acceso a los recursos, al plazo razonable y derecho a la motivación, entre otros.

**3.2. Sobre motivación de las resoluciones judiciales,** Roger Zavaleta Rodríguez en su libro “La Motivación de las Resoluciones Judiciales como Argumentación Jurídica”<sup>3</sup>, precisa que: *“Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. (...)”*.

**3.3.** En relación a este asunto (sobre motivación de las resoluciones judiciales), el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-20 06-AA/TC – fundamento jurídico 2, ha puntualizado que: *“el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, (...) deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios.*

*En tal sentido, (...) el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe*

---

<sup>3</sup> Roger E. Zavaleta Rodríguez, “La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica”, Editora y Librería Jurídica Grijley EIRL 2014, pág. 207-208.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos”.*

**3.4.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los Jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la Ley; en tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales, siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena; así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50<sup>4</sup> inciso 6, 122<sup>5</sup> incisos 3 y 4 del Código Procesal Civil y el artículo 12<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> **Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:**

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.

<sup>5</sup> **Artículo 122° del Código Procesal Civil.-** Las resoluciones contienen:

3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado;

4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y, dicho deber implica que los juzgadores señalen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico a las que esta, les ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia; además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo VII<sup>7</sup> del Título Preliminar del Código Procesal Civil.

**3.5.** Entonces, como se aprecia de la sentencia de vista recurrida, el Colegiado Superior para emitir su decisión, en el primer considerando ha descrito los agravios planteados en el recurso de apelación interpuesto por la demandante, en tanto que la misma le fue adversa; en el segundo considerando, se describe la pretensión propuesta en la demanda; siendo que en base a ello, en el tercer considerando se señala la controversia suscitada la cual se circunscribe en verificar *“si el reparo efectuado por la SUNAT a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998 por intereses en suspenso hasta por S/ 10’990,327.00 soles, es conforme a derecho. Para este fin, se debe determinar si corresponde contabilizar los citados intereses en suspenso como ingreso o rendimiento aún, cuando no se haya percibido el pago de estos conceptos”*.

**3.6.** En el cuarto considerando, la Sala de mérito procede a describir lo acontecido en la vía administrativa, que originó la resolución del Tribunal Fiscal N° 06118-3-2015 que es materia de cuestionamiento en el presente proceso. Del quinto al octavo considerando se hace mención a las normas involucradas con el caso concreto, como son: (i) Decreto Legislativo N° 311, que modifica la Ley de Sociedades Mercantiles; (ii) Decreto Supremo N° 003-85-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley General de Sociedades, artículo 250; (iii) Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades, artículos 221, 223; (iv) artículo 1 de la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/93.0 1; (v) párrafos N° 22 y N° 34

---

<sup>6</sup> **Artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.-**

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

<sup>7</sup> **Artículo VII del Código Procesal Civil.-** 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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

de la NIC N° 18; (vi) numeral 13 del artículo 349 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley N° 26702; (vii) ítem 7 del Capítulo IV de la Resolución SBS N° 572-97; (viii) literal a) del artículo 28, literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta – Decreto Legislativo N° 774; (ix) Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979.

**3.7.** Del noveno al décimo considerando se analiza el caso concreto, determinándose que, 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 hayan recibido el pago de estos conceptos y no antes, ya que la cancelación es aún incierta; atendiendo a ello, se determinó que la primera y segunda pretensión principal debe ampararse, careciendo de objeto pronunciarse respecto de la tercera pretensión principal.

**3.8.** Por tanto, de lo acabado de señalar se aprecia que, en el caso que nos ocupa, el Colegiado Superior ha cumplido con fundamentar en forma apropiada las razones que justifican su decisión; estableciéndose que, para el caso que nos ocupa no corresponde la aplicación del principio del devengado, sino de lo percibido; ello, debido a que la cancelación de los intereses en suspenso como ingresos aun es incierta; de esa manera no se verifica que en el caso concreto se haya vulnerado los principios del debido proceso y motivación; razón por la cual, la infracción normativa propuesta debe declararse **infundada**.

**CUARTO: SOBRE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, RESERVA DE LEY, NORMAS DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DONDE SE DETERMINA LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO, Y EL ARTÍCULO 57 INCISO A) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**4.1.** Sobre las causales contenidas en el punto 1.2.1 del presente recurso de casación, **literal a)** *vulneración de los principios de legalidad y de reserva de ley contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado y las Normas III y IV 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; literal b)* *vulneración del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF; y, literal d)* *vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley contenidos en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario y en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado; las mismas se encuentran vinculadas, por lo que, atendiendo al principio de economía procesal, aquellas serán resueltas en forma conjunta.*

**4.2.** Hecha la precisión anotada, cabe señalar 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 de tercera categoría del ejercicio fiscal de los años mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, 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.

**4.3.** Por un lado, la demandante sustenta su posición argumentando que, en aplicación del punto 14 de la Resolución SBS N° 125 6-92 y del primer y segundo párrafo del numeral 7 del capítulo IV de la Resolución SBS N° 572-97, los intereses y comisiones devengados sobre créditos que estén vencidos, serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando sean efectivamente percibidos y no cuando se produzca el derecho de crédito por tales conceptos. Si bien tal derecho de crédito surge una vez transcurrida la fecha de vencimiento pactada para su exigibilidad, a partir de dicho momento las normas bancarias establecen que surge la incertidumbre de su cobro y, por tanto, dichos beneficios no se devengan sino hasta



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

la misma desaparezca (con su cobranza), por lo que hasta ese momento se les registra como intereses en suspenso (sin efecto en resultados).

**4.4.** 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 N° 00025-2010-PI/TC del diecinueve de diciembre de dos mil once, 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”.*

**4.5.** 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”<sup>8</sup>.* 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

---

<sup>8</sup> CARRIÓN LUGO, Jorge. El Recurso de Casación en el Perú. Volumen I, 2da Edición, Editora Jurídica GRILEY, Lima, 2003. p. 5



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene.

**4.6.** 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 regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, 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”*; 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, 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”*; y, la **Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, establece: *“Solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir*



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*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”.*

**4.7.** En tal sentido, tenemos que el principio de legalidad en materia tributaria que prevé el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, 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 el Decreto Supremo N° 133-2013-EF<sup>9</sup>, 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

**<sup>9</sup> 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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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

**4.8.** De esta manera, coincidiendo con lo expuesto por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia<sup>10</sup>, 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; por otro lado, garantiza que dicha potestad no se ejerza de forma arbitraria y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

**4.9.** 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.

**4.10.** 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”*<sup>11</sup>. Esta prestación denominada tributo, se encuentra

---

<sup>10</sup> Jurisprudencia Sistematizada. Tribunal Constitucional Jurisprudencia Constitucional. Tema: Principios Tributarios/tributos. Sub Tema Principio de Legalidad. Expedientes N° 0001-2004-AI/TC y N° 0002-2004-AI/TC (acumulados). Fecha de Publicación 04/10/2004. Caso Ley que crea el fondo y contribución solidaria para la asistencia previsional. (Fj. 39). URL:<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-Ai%2000002-2004-AI.htm>.

<sup>11</sup> 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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

comprendida por los impuestos<sup>12</sup>, contribuciones<sup>13</sup> y tasas<sup>14</sup>, 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 Constitucional<sup>15</sup> 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 derecho<sup>16</sup>.

**4.11. 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 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”*.

**4.12.** Esta norma dispone claramente cuál es la regla para imputar las rentas de tercera categoría gravadas a un determinado ejercicio, no obstante, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento definen qué se entiende por “devengado”, por lo que, para dotar de contenido a dicho concepto debe atenderse a lo dispuesto por las Normas III y IX<sup>17</sup> del Texto Único Ordenado del Código Tributario en las cuales se reconoce como fuente del derecho tributario a la jurisprudencia y a la

---

<sup>12</sup> **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del estado.

<sup>13</sup> **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

<sup>14</sup> **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.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

doctrina jurídica y se establece que, en lo no previsto por las normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a estas, ello, siempre que no opongan a ellas ni las desnaturalicen.

**4.13.** 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 a 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.

**4.14.** 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.

**4.15.** 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, mas no podría cumplir ese cometido si al prepararse los mismos resultara improbable la futura efectivización de tales créditos y obligaciones o insegura su cuantificación.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**4.16.** 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° 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]

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

**4.18.** 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”.*



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**4.19.** 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 puede darse circunstancias que denoten la probabilidad de flujo de beneficios sin que se haya producido pago alguno.

**4.20.** 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 jurídico 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, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo 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 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*



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*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 (...)*".

**4.21.** 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 del 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.

**4.22.** En la sentencia de Casación N.º 12304-2014, 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 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*



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*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".*

**4.23.** 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, se debe considerar que para el caso del devengo de 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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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.

**4.24.** 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.

**4.25.** 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 la 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*



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*contabilizados en las respectivas cuentas de orden o de control, desde la 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 SBS N° 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 SBS N° 808-2003 del veintiocho de mayo de 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 solo 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 respectivas cuentas en suspenso, en tanto no se materialice su pago, extornándose los rendimientos no efectivizados hasta la fecha.*



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*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”.*

**4.26.** Las disposiciones mencionadas eran de cumplimiento obligatorio por las empresas del Sistema Financiero en el marco de la regulación y supervisión a que 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 norma 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 la probabilidad de su cobro.**

**4.27.** En consecuencia, teniendo en cuenta que para la doctrina<sup>18</sup>, 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 a considerarla como devengada y, por ende, imputable en el ejercicio en que nace el

---

<sup>18</sup> 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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

derecho<sup>19</sup>; empero, **tratándose de intereses no cobrados del aprovechamiento de capitales derivados de operaciones de entidades financieras, el criterio del devengo se supedita a la probabilidad de su cobro y la determinación de su cuantía.**

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

**4.29.** Así, y habiéndose determinado en autos que la renta de tercera categoría del 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 N° 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.

**4.30.** Por ende, al advertirse que la interpretación realizada por la Sala de mérito se condice con el propósito de la norma, así con lo establecido en las leyes citadas, no se aprecia que se hayan 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 los intereses no cobrados derivados del aprovechamiento de capitales de las entidades financieras, el criterio del devengo se supedita a la probabilidad de su cobro y la determinación de su cuantía.

**4.31.** En ese contexto, se debe considerar que las infracciones normativas denunciadas, y descritas en el punto 4.1 de la presente casación carecen de consistencia, desde que contrariamente a lo sustentado por las partes recurrentes,

---

<sup>19</sup> 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, p. 5.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 el recurso de casación, lo que da mérito a que se desestimen las causales propuestas, debiendo, por ende, declararse **infundadas**.

**QUINTO: DE LA APLICACIÓN INDEBIDA DE LA SEGUNDA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 979**

**5.1.** Acerca de la **aplicación indebida** de una norma material<sup>20</sup>, doctrinariamente se ha señalado 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”*<sup>21</sup>, asumiendo similar posición Carlos Calderón y Rosario Alfaro, quienes refieren que: *“Existirá aplicación indebida (...) cuando se aplica una norma legal de manera errónea a determinado caso. Hay aquí una norma (la defectuosa) aplicada y una norma (la correcta) que se ha dejado de aplicar”*<sup>22</sup>. Asimismo, Jorge Carrión Lugo precisa que esta infracción se puede presentar no sólo en el supuesto antes descrito, sino además en otros, a saber: *“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”*<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Casación N° 3820-2014-Lima, cuarto considerando.

<sup>21</sup> SANCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel, *“El Recurso de Casación Civil”* en Revista Praxis. Cultural Cuzco S.A. Editores. Lima, 1999, página.62.

<sup>22</sup> CALDERÓN, Carlos y ALFARO, Rosario. *La Casación Civil en el Perú. Doctrina y Jurisprudencia*. Editora Normas Legales S.A.A Trujillo, Perú, 2001, página 112.

<sup>23</sup> 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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**5.2.** Como se observa de los argumentos que sustentan la causal que nos ocupa, la misma se encuentra relacionada con demostrar que la misma no es una norma interpretativa o aclaratoria, al resultar claro que el artículo 57 inciso a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al referirse al término “devengado” se relaciona solamente a los casos de reconocimiento de ingresos que no sean determinados por la percepción de los mismos; y habiéndose establecido que los intereses en suspenso, en la colación de capitales, efectuada por empresas del Sistema Financiero, constituyen ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, que deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, de conformidad con lo regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, se debe señalar que, en la sentencia de vista recurrida, en el segundo párrafo del octavo considerando, referente a la norma, materia de la presente causal, se sostiene que, *“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 literal a) del referido artículo 57, el párrafo N° 34 de la NIC N° 18 y la Resolución SBS N° 572-97”*.

**5.3.** Estando a lo antes señalado, y a la infracción normativa propuesta, se debe indicar que el artículo 103, de la Constitución Política del Perú, relacionado con la vigencia de la norma, 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*



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad”.*

Así, se desprende de aquella norma que esta acoge la teoría de los hechos cumplidos, la misma que plantea que estamos ante una situación de irretroactividad cuando la nueva norma pasa a regir inmediatamente los hechos no cumplidos de las relaciones existentes, a partir de la oportunidad en que aquella entre en vigencia; y la situación es de retroactividad, si los hechos ya cumplidos son revisados en virtud de la norma posterior<sup>24</sup>.

Asimismo, el artículo 109 de la Carta Magna que indica: “*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*”. A su tiempo, el Código Tributario, en su Norma X del Título Preliminar, establece 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 N° 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”.*

---

<sup>24</sup> NEVES MUJICA, Javier. “Introducción al Derecho Laboral”, primera edición, marzo 2009, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**5.4.** De esa manera, de la norma cuestionada, como es la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 (que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF), señala que:

*“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”.*

**5.5.** Entonces, en el caso que nos ocupa, la controversia se circunscribe en determinar qué tratamiento tributario debió aplicar la demandante para el reparo sobre “Intereses en Suspenso” por créditos en situación de vencidos, a efectos de la declaración del Impuesto a la Renta de tercera categoría de los ejercicios fiscales de los años mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, debiendo aplicarse el criterio de lo devengado o de lo percibido; pero, como ha quedado establecido en el cuarto considerando de la presente casación, en donde se ha concluido que la Ley del Impuesto a la Renta recoge el criterio de lo devengado para reconocer los ingresos y los gastos; y que además, las normas tributarias no definieron que se debe entender por el criterio de lo devengado, recurriendo en este caso a normas contables con la finalidad de establecer los alcances de dicho criterio, siendo estas normas las NIC oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, por lo que, para casos de los intereses en suspenso de las empresas del Sistema Financiero, donde su cobro sea probable, el criterio de lo devengado queda supeditado a probabilidad de su cobro y la determinación de su cuantía, en concordancia con las Disposiciones de la NIC 18.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**5.6.** Por ende, es evidente que la Sala Superior al señalar que el Decreto Legislativo N° 979 no es una norma interpretativa según los criterios señalados por el Tribunal Constitucional ha considerado que al igual que las disposiciones de la NIC 18, dicho decreto legislativo, publicado el quince de marzo de dos mil siete, es una norma que aclara el tratamiento a los intereses de la cuenta “ingresos en suspenso”, complementando lo argumentado en la sentencia de vista, más 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 el contrario, de la norma supuestamente infraccionada se advierte la evolución normativa que, con el devenir de los años, donde se establece que los intereses en suspenso no se deben considerar como devengados para efectos del Impuesto a la Renta, siendo que si bien, por una situación de temporalidad no es posible aplicar dicha norma, lo cierto es que es posible observar lo resuelto por el sistema jurídico a fin de evitar que se siga produciendo este conflicto de intereses en lo sucesivo. Por lo que, no se ha incurrido en la infracción normativa invocada, deviniendo también esta causal en **infundada**.

**III. DECISIÓN**

Por tales consideraciones; en atención a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria al caso de autos, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por: **a) la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha nueve de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos treinta y seis, y, **b) el Ministerio de Economía y Finanzas – MEF, en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha dieciséis de febrero de ese año, obrante a fojas cuatrocientos sesenta; en consecuencia, **NO SE CASE** la sentencia de vista expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número diecinueve, de fecha veintiséis de enero de dos mil diecisiete,



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

obrante a fojas cuatrocientos veinte; en los seguidos por Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y otro, sobre acción contencioso administrativa; Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; y devolvieron los actuados. **Juez Supremo: Bustamante Zegarra.**

**S.S.**

**BUSTAMANTE ZEGARRA**

WONG ABAD

DÁVILA BRONCANO

TOVAR BUENDÍA

*Rpt/Cmp*

**LA SECRETARIA DE LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA CERTIFICA** que el voto suscrito por los señores jueces supremos Bustamante Zegarra y Wong Abad fue dejado oportunamente en relatoría, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 149° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, agregándose los referidos votos suscritos a la presente resolución.

**EL VOTO EN DISCORDIA DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA MARTÍNEZ MARAVÍ CON LA ADHESIÓN DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA RUEDA FERNÁNDEZ, ES COMO SIGUE:-----**

**VISTOS**, el expediente principal y el administrativo como acompañado, la causa número seis mil seiscientos cuarenta y uno – dos mil diecisiete - Lima; con el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo:



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**I. ASUNTO**

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación interpuesto por: **a)** la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat** de fecha nueve de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos treinta y seis; y, **b)** el **Ministerio de Economía y Finanzas – MEF** de fecha dieciséis de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos sesenta; ambas, contra la sentencia de vista de fecha veintiséis de enero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos veinte, expedida 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 **revocó** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número trece, de fecha treinta de junio de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos treinta y nueve, que declaró infundada la demanda, y reformándola la declaró **fundada**.

**II. ANTECEDENTES**

**1. DEMANDA:**

Mediante escrito de fecha veintinueve de setiembre de dos mil quince, corriente a fojas setenta y uno, **Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación**, interpone demanda contenciosa administrativa, solicitando como:

4. Primera Pretensión Principal: se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06118-3-2015 de fecha veintitrés de junio de dos mil quince, que desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N.° 026-014-0027896/SUNAT de fecha doce de diciembre de dos mil siete.
5. Segunda Pretensión Principal: se expida un pronunciamiento de Plena Jurisdicción por medio del cual se revoque la Resolución de Intendencia N.° 026-014-0027896/SUNAT, en el extremo referido al reparo por ingresos en suspenso de los ejercicios 1997 y 1998, el cual fuera confirmado por Resolución del Tribunal Fiscal N.° 06118-3-2015 de fecha veintitrés de junio de dos mil quince, y en consecuencia:
  - Se deje sin efecto las Resoluciones de Determinación N.°s 012-003-0002469 y 012-003-0002467, y la Resolución de Multa N.° 012-002-



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

0002539, en el extremo referido al reparo denominado “Ingresos en Suspense” de los ejercicios 1997 y 1998.

- Se ordene a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat respetar la determinación y declaración de la renta imponible anual del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1997 y 1998, debiendo adoptar las medidas adecuadas para reestablecer sus derechos y abstenerse dicha entidad de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza en contra de Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación.

6. Pretensión Subordinada a la Primera y Segunda Pretensión Principal: se ordene a la Administración Tributaria que se abstenga de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza por intereses moratorios devengados por los periodos de tiempo transcurridos con posterioridad al plazo legal establecido para que dicha entidad resuelva el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0002469 y 012-003-0002467 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0002539, y para que el Tribunal Fiscal resuelva el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N.º 026-014-0027896/SUNAT de fecha doce de diciembre de dos mil siete, y que se vienen devengando incluso hasta la fecha, en tanto que se tratan de intereses moratorios cuyo devengo responde a la inacción y demora imputable exclusivamente a tales entidades para resolver los referidos recursos impugnatorios dentro del término de ley.

Sustenta su demanda manifestando, que:

- En aplicación del punto 14 de la Resolución SBS N.º 1256-92 y del primer y segundo párrafos del numeral 7 del capítulo IV de la Resolución SBS N.º 572-97, los intereses y comisiones devengados sobre créditos que estén vencidos, serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo cuando sean efectivamente percibidos y no cuando se produzca el derecho de crédito por tales conceptos. Si bien tal derecho de crédito surge una vez transcurrida la fecha de vencimiento pactada para su exigibilidad, a partir de dicho momento las normas bancarias establecen que



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

surge la incertidumbre de su cobro y, por tanto, dichos beneficios no se devengan sino hasta que la misma desaparezca (con su cobranza), por lo que hasta ese momento se les registra como intereses en suspenso (sin efecto en resultados).

- De la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N.º 979 y de una debida interpretación de la misma se aprecia que no se trata de un nuevo supuesto normativo, sino de una norma que reconoce y precisa que la regla tributaria de imputación de los importes registrados como intereses en suspenso, era aplicable tanto antes como después del uno de enero de dos mil ocho, fecha de entrada en vigencia del referido decreto legislativo.

- Los intereses en suspenso serán reconocidos como ingresos contables al momento en que son efectivamente percibidos, en tanto que al verificarse su cobro desaparece la incertidumbre sobre su cobranza, y, por tanto, en tal momento se produce el devengo de dichos ingresos, por lo que, tratándose de las empresas del sistema financiero, el devengo de los intereses en suspenso coincide con su percepción.

- Tratándose de las rentas de tercera categoría, estas se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, mientras que el resto de rentas se imputaran al ejercicio gravable en que se perciban, siendo que, según el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

- Es importante destacar que el postulado del devengado constituye -al igual que el postulado del percibido- un método de reconocimiento de ingresos y gastos, y como tal debe cumplir con la finalidad que todo método de reconocimiento de ingresos persigue: restringir el reconocimiento como ingresos únicamente a aquellas partidas que puedan ser medidas confiablemente y sobre las que exista un grado suficientemente de certeza.

- Para determinar el momento del devengo de los ingresos para efectos de su reconocimiento contable como tales, se requiere identificar el momento en que exista la probabilidad que estos beneficios fluyan hacia la empresa. En tanto exista incertidumbre sobre la posibilidad de cobrar los ingresos, estos no se han



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

devengado, por lo que aún no debe reconocérseles contablemente como tales, sino hasta que la incertidumbre desaparezca.

- La naturaleza indemnizatoria del interés moratorio determina que el mismo se genera única y exclusivamente por causa atribuible al deudor, pues si el contribuyente inicia un procedimiento contencioso tributario en ejercicio de su derecho constitucional de petición, y las etapas de reclamación y apelación concluyen habiendo transcurrido en exceso los términos de ley para que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal resuelvan los recursos respectivos, sin que el contribuyente hubiese tenido intervención dilatoria alguna, entonces, queda claro que la razón de tal demora es imputable única y exclusivamente a estas entidades, motivo por el cual no se puede indemnizar a tal acreedor por el daño que se produce con el paso del tiempo por inacción del propio acreedor y no del contribuyente.

**2. CONTESTACIÓN:**

**2.1. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, mediante escrito de fecha veinte de octubre de dos mil quince, obrante a fojas ciento setenta y nueve, contesta la demanda, argumentando lo siguiente:

- La administración tributaria ha señalado que en el caso de autos era aplicable la teoría del devengo para efectos del tratamiento de los intereses en suspenso, tal y como lo señalaba la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año 1997 y 1998; asimismo cabe resaltar que en cuanto a la vulneración de la Resolución de la Superintendencia de la SBS, cabe indicar que esta resolución no es una norma tributaria por lo tanto no puede ser utilizada para efectos de resolver el tratamiento de los intereses en suspenso, pues no vendría a ser fuente de derecho tributario, y su aplicación sólo sería posible si la norma tributaria expresamente nos remitiera a su aplicación, lo que no pasó en el caso de autos.

- Es necesario indicar que, una cosa es el criterio de lo devengado aplicable antes del primero de enero del dos mil ocho (vigente en los periodos de 1997 y 1998) y otra distinta es, el criterio de lo percibido aplicable a partir del primero de enero del dos mil ocho, hechos que el demandante no desarrolla en su escrito de



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

demanda, con el fin de crear confusión, pues el reparo cuestionado por el demandante respecto a los intereses en suspenso corresponden al ejercicio 1997 y 1998, fiscalizados en el año dos mil tres y no en el año dos mil ocho; por lo tanto, si a dicha fecha aún no estaba en vigencia lo dispuesto en el Decreto Legislativo N.º 979, mal podría el demandante pretender que se aplique una norma que aún no había entrado en vigencia al momento en que se le efectuó el reparo.

- De la revisión de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979, se tiene que esta no es una norma interpretativa o aclaratoria, como lo afirma la recurrente, pues no resuelve una duda interpretativa respecto del criterio del devengado recogido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta – al resultar claro que el término devengado se refiere solamente a los casos del reconocimiento de ingresos que no sean determinados por la percepción de los mismos; por el contrario, dicha disposición complementaria y final, confiere un tratamiento particular a los intereses en suspenso a partir del primero de enero de dos mil ocho, siendo que los hechos sucedidos con anterioridad a ella respecto de los intereses en suspenso de las empresas del sistema financiero, se mantienen bajo la aplicación del criterio general del devengado, recogido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de reconocer sus ingresos e imputarlos a determinado ejercicio.

- Se puede apreciar que la doctrina se ha pronunciado en el sentido que para que se produzca el devengo de un ingreso, no se requiere que exista certeza sobre su cobranza, bastando para ello que surja el título o derecho a percibir la renta, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera.

**2.2. EL Ministerio de Economía y Finanzas - MEF**, mediante escrito de fecha veintiuno de octubre de dos mil quince, obrante a fojas doscientos dieciséis, contesta la demanda, argumentando lo siguiente:

- De las normas y el criterio jurisprudencial, se advierte que al originarse los “intereses en suspenso” en la colocación de capitales efectuada por empresas del sistema financiero, estos constituyen ingresos gravables de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, que deben reconocerse como ingresos en el



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

ejercicio comercial en el que se devenguen de conformidad con lo regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; y en consecuencia, también deben considerarse en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto en mención, toda vez que de acuerdo con el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta se consideran ingresos netos para efectos de los pagos a cuenta al total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

- Al constituir los intereses en suspenso ingresos gravables de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, y por ende, deben considerarse en la determinación de los pagos del impuesto en mención; en tal sentido, la demandante debió incluir los intereses por créditos vencidos o en cobranza judicial, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 y 1998.

- En cuanto a que la demandante sostiene que la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 979 es interpretativa o aclaratoria, cabe señalar que de acuerdo a lo indicado en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, como la N.° 206-2-2000, la posición más admitida en doctrina, en la legislación comparada y en nuestra jurisprudencia, es que la ley interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que se trate de una norma del mismo rango y el texto contenido en la nueva ley, tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la ley interpretada.

- Antes del Decreto Legislativo N.° 979 no existía ninguna duda de interpretación respecto de los alcances del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo no es una norma interpretativa o aclaratoria, sino que introduce un nuevo supuesto normativo para el reconocimiento de ingresos de las entidades del sistema financiero en el caso de los intereses en suspenso, lo que se encuentra de acuerdo a lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 19170-1-2011.

- El hecho que los párrafos 30 y 34 de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC) 18 señalen que los ingresos por intereses deban reconocerse sobre la base de proporción de tiempo respecto al beneficio que



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

genera el activo y siempre que sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción, respectivamente, no significa que en dichos párrafos se establezca que los referidos ingresos por intereses se devenguen solo cuando exista certeza de ser cobrados, modulando el criterio de lo devengado establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros de las NIC y en la NIC 1 antes descritos, como interpreta erróneamente la demandante, ya que tal interpretación contravendría lo señalado en la doctrina y en el Marco Conceptual de las NIC, que debe tenerse en cuenta para la aplicación de las NIC 1 y las subsiguientes, incluida la NIC 18.

- Se advierte que al originarse los “intereses en suspenso” en la colocación de capitales efectuados por empresas del sistema financiero, estos constituyeron ingresos gravables de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta; en consecuencia, debieron ser reconocidos como ingresos en el ejercicio en que se devengaron, de conformidad con lo regulado por el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; es decir, la actora debió incluirlos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998.

**3. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA:**

Culminado el trámite correspondiente, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite sentencia con fecha treinta de junio de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos treinta y nueve, declarando infundada la demanda. Se sostiene, que:

- De la revisión del expediente administrativo, se advierte que el recurrente no presentó ninguna otra documentación o nuevos elementos, así como no menciona cual es la base legal que sustenta su posición por los cuales no incluyó en la determinación de sus pagos a cuenta la totalidad de los intereses en suspenso devengados, los que constituyen rentas de tercera categoría y debieron ser incluidos en la determinación de tales pagos, siendo ello así, Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima debió registrar dicha consecuencia económica en el ejercicio fiscal de 1997 y 1998 años en que se devengó el gasto a favor de la ahora demandante, por cuanto según el principio del devengado no es posible que el



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

recurrente (contribuyente) pueda trasladar los gastos de un ejercicio a otro, por tanto el presente reparo efectuado por la Administración Tributaria se encuentra con arreglo a derecho.

- Que, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979, norma modificatoria de la Ley del Impuesto a la Renta, publicada el 15 de marzo del dos mil siete, vigente desde el uno de enero del dos mil ocho, dicha disposición establece que *“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 por 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”*.

- Recién mediante esta modificatoria se regula lo referente a los intereses en suspenso, situación que en la anterior norma no estaba contemplada, sin embargo, como lo dispone la primera disposición final complementaria, el Decreto Legislativo N.º 979 entró en vigencia a partir del primero de enero de dos mil ocho y en virtud de la norma X del Título Preliminar del Código Tributario, que 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; recién es a partir de su entrada en vigencia que surte sus efectos hacia adelante, asimismo, debe tenerse en consideración lo prescrito en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, esto es que 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 materia penal cuando favorece al reo.

- De todo lo anterior, se desglosa que no es una norma aclaratoria, sino que introduce un nuevo supuesto normativo para el reconocimiento de ingresos de las entidades del sistema financiero en el caso de intereses en suspenso, pues antes de la entrada en vigencia del mencionado dispositivo legal se aplica el principio del devengado en atención del literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, y a partir de la entrada en vigencia de la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N.º 979, esto es, a partir del uno de



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

enero de dos mil ocho, es aplicable el criterio de lo percibido, por tanto los intereses en suspenso de la actora se mantuvieron bajo la aplicación del criterio general del devengado. Por ello, no puede aplicarse lo dispuesto en el Decreto Legislativo N.º 979 a una situación ocurrente años antes de su entrada en vigencia, como es el caso de autos, debiéndose analizar conforme la normatividad vigente en esa época.

**4. SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA:**

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite sentencia de vista, con fecha veintiséis de enero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos veinte, mediante la cual revocó la sentencia de primera instancia que declara infundada la demanda; y, reformándola la declararon fundada, bajo los siguientes fundamentos, que:

- El ítem 7 del capítulo IV de la Resolución SBS N.º 572-97 prescribió 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 en suspenso. Agrega que tales intereses y comisiones serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo cuando sean efectivamente percibidos.

- Como puede apreciarse, la Ley del Impuesto a la Renta recoge el criterio del devengado para las rentas de tercera categoría, descartando como regla general el criterio de lo percibido. Sobre ambos criterios, es de acotar que el primero consiste en reconocer la ocurrencia del hecho generador del ingreso en el periodo en el que se produjo el aludido hecho, sin distinguir si se ha pagado o no. En cambio, el segundo propugna dar cuenta del hecho generador de ingreso una vez realizado el pago.

- Esta norma –Decreto Legislativo N.º 979- ha regularizado la situación de hecho que ha surgido del tenor del literal a) del artículo 57 de la Ley de 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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

interpretativa, conforme a los parámetros fijados por la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente N.º 002-20 06-AI/TC, 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° 572-97.

- El aludido colegiado administrativo no ha tenido en cuenta que a pesar de que el literal a) del artículo 57 de la indicada ley 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.º 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° 572-97, hecho que determinó que se aplique el criterio de lo percibido y, por ende, que no se contabilicen los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de concretización del pago de los mismos, actuación de la accionante que, en los hechos, luego fue materia de la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 979, que adoptó el criterio de lo percibido.

- En ese sentido, para el caso de autos, no corresponde la aplicación del principio del devengado, sino de lo percibido, razón por la cual slo 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.

**5. CAUSALES POR LAS QUE SE DECLARARON PROCEDENTES LOS RECURSOS DE CASACIÓN:**

**5.1.** El recurso de casación que interpone la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat** ha sido declarado **procedente**, mediante auto calificadorio, de fecha once de mayo de dos mil diecisiete, corriente a fojas doscientos cuarenta y ocho del cuaderno de casación, por las causales que a continuación se detallan:

- f) Vulneración de los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado y la**



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**Norma III y IV 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.**

Alega que, la Sala Superior para resolver acerca del momento en que se debía considerar como ingreso los intereses en suspenso que devenían de los préstamos realizados a terceros para el ejercicio de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, deja de aplicar lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta inciso a) del artículo 57 y resuelve aplicando normas que regulan en materia financiera como son la Ley General de Sociedades, la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros N.º 572-97 y la NIC 18, más no en materia tributaria, vulnerando el principio de legalidad el cual es protegido por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que señala que los tributos se crean, modifican, extinguen solo por Ley, y que se otorgan exoneraciones solo por Ley; además, de las Normas III, IV y IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que disponen que en materia tributaria se aplica lo estrictamente señalado en la Ley y solo en el supuesto que esta no regule la materia en controversia se acudirá a otras normas de manera supletoria.

**g) Vulneración del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF.**

Refiere que, la Sala Superior señala para el caso de autos, que deben aplicarse las reglas impartidas por la Superintendencia de Banca y Seguros (Resolución N.º 527-97) y la Ley General de Sociedades, al ser la empresa demandante un Banco, lo que conllevó a aplicar el criterio de lo percibido conforme al Decreto Legislativo N.º 979; criterio que resultaría errado, pues al tratarse de “intereses en suspenso”, para efectos de la determinación del impuesto a la renta, correspondía aplicar la Ley del Impuesto a la Renta, que regula que se debe considerar el ingreso cuando se devengue. Y si bien dicho criterio ha variado con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

N.º 979 (vigente desde el uno de enero de dos mil o cho), debe tenerse en cuenta que las normas surten efectos desde su entrada en vigencia y no pueden tener efectos retroactivos, en tal sentido, la Sala ha inaplicado el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto disponía que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, norma que también se aplica a la imputación de gastos.

**h) Vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, así como del artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Civil.**

Sostiene la parte recurrente que, en la sentencia de vista no se analizan las normas que son fuentes del Derecho Tributario, el Principio de Reserva de Ley y el de Legalidad, por el contrario, el fallo contraviene dichos principios, pues se ha preferido aplicar normas de naturaleza financiera y reglas contables no válidas para efectos tributarios. Asimismo, en el considerando sétimo al décimo de la sentencia recurrida, se aprecia que el Juez ha fallado inaplicando la ley y contradiciéndose en sus fundamentos, pues por una parte señala que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta regula la manera en que se deben devengar los intereses en suspenso para el ejercicio mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, y contrario a ello, resuelve bajo los parámetros normativos de la Ley General de Sociedades, la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros, y la NIC, lo que conlleva a que se incurra en una motivación aparente.

**5.2.** El recurso de casación que interpone el **Ministerio de Economía y Finanzas - MEF** ha sido declarado **procedente**, mediante auto calificadorio, de fecha once de mayo de dos mil diecisiete, corriente a fojas doscientos cincuenta y cuatro del cuaderno de casación, por las causales que a continuación se detallan:



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**i. Vulneración de los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley contenidos en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario y en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado.**

Alega que, la Sala Superior ha interpretado equivocadamente el contenido del criterio internacional de lo devengado, en relación a los “intereses en suspenso”, asignándole la misma calidad a la concepción de lo “devengado” y a lo “percibido-cobrado”; la Sala ha incurrido en error al haber inaplicado el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente desde el año dos mil tres, y aplicar en su reemplazo, normas que no tienen incidencia tributaria para dicho periodo (Ley General de Sociedades, Resoluciones de Superintendencia de Banca y Seguros N.º 572-97 y N.º 808-2003, que regulan el sistema financiero y la NIC 18), lo cual atentaría con el Principio de Reserva de Ley contenido en la Constitución Política del Estado y con el de Legalidad, dispuesto en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario. No se considera que los intereses que se registran en las cuentas contables como “intereses en suspenso” son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos, que, al constituir un rendimiento por colocación de capitales, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría en la medida que se van produciendo.

**ii. Aplicación indebida de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979.**

Refiere que, una Ley Interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la Ley interpretada, siempre que se trate de una norma del mismo rango y que el texto contenido en la nueva Ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la Ley interpretada. La Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N.º 979 no es una norma interpretativa o aclaratoria, al resultar claro que el artículo 57 inciso a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al referirse al término de “devengado” se refiere solamente a los casos de reconocimiento de ingresos que no sean determinados por la percepción de los mismos. Habiéndose



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

establecido que los intereses en suspenso, en la colocación de capitales, efectuada por empresas del Sistema Financiero, constituyen ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del impuesto a la renta, que deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, de conformidad con lo regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

**6. DICTAMEN DEL FISCAL SUPREMO:**

Mediante Dictamen N.º 596-2018-MP-FN-FSCA del tres de abril de dos mil dieciocho, obrante a fojas doscientos setenta y dos del cuaderno de casación, el Fiscal Supremo opina porque se declaren *fundados* los recursos de casación interpuestos, se CASE la sentencia de vista; y actuando en sede de instancia, se CONFIRME la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda.

**III. MATERIA JURÍDICA EN DEBATE:**

En el caso de autos, la cuestión jurídica objeto de control en sede casatoria, consiste en determinar si en la sentencia de vista se ha vulnerado o no el principio de motivación de las resoluciones judiciales, ello al haberse aplicado normas de naturaleza financiera y reglas contables para el caso de los “intereses en suspenso”, lo que no resultaría ser válido para efectos tributarios; además, se analizará si en la referida sentencia de vista se vulneró o no el principio de reserva de ley y de legalidad regulado constitucionalmente y en el Código Tributario al haberse aplicado la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros N.º 572-97 y la NIC 18, y si se inaplicó o no lo contenido en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; y si se aplicó indebidamente la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979, relacionada con la vigencia de una ley interpretada, todo ello, vinculado con “los intereses en suspenso” correspondientes a los periodos de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho.

**IV. FUNDAMENTOS DE ESTA SALA SUPREMA:**



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**PRIMERO.** Es menester precisar que el recurso de casación es un medio de impugnación extraordinario que permite ejercer el control de las decisiones jurisdiccionales, con la finalidad de garantizar la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia; así como, determinar si en dichas decisiones se ha infringido o no las normas que garantizan el debido proceso, traducido en el respeto de los principios que lo regulan.

**SEGUNDO.** Conforme se advierte de las infracciones normativas propuestas por las entidades recurrentes, una se encuentra vinculada con un defecto de motivación que contendría la sentencia de vista dictada por la Sala de mérito, por lo que este Tribunal Supremo emitirá pronunciamiento, en primer orden, acerca de dicha causal (infracción procesal), pues en caso se declare fundada conllevaría a declarar nula la sentencia de segunda instancia; caso contrario se procederá a analizar las causales materiales.

**Infracción normativa al inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado; así, como al artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil**

**TERCERO.** Como se desprende de los fundamentos que sustentan la infracción normativa propuesta, la parte recurrente alude a una afectación a la motivación de las resoluciones judiciales; acerca de ello, se debe mencionar que el debido proceso, consagrado en el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú<sup>25</sup> también comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los Jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por los incisos 3) y 4) del artículo 122 del Código Procesal Civil<sup>26</sup> y, el artículo 12 del Texto

<sup>25</sup> **Artículo 139° inciso 3) de la Constitución Política del Perú.**- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

<sup>26</sup> **Artículo 122° inciso 3) y 4) del Código Procesal Civil.**- Las resoluciones contienen: (...) 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado. 4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>27</sup>. Además, la exigencia de motivación suficiente prevista en el **inciso 5) del artículo 139 de la Carta Fundamental**<sup>28</sup> garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional, todo ello, en concordancia con lo establecido en el inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil que dispone que los jueces deben fundamentar sus autos y sentencias bajo sanción de nulidad; todo ello, en respeto a la tutela jurisdiccional efectiva que regula el artículo 1<sup>29</sup> del Título Preliminar del Código Procesal Civil.

**CUARTO.** En esa misma línea, la motivación escrita de las resoluciones judiciales en sociedades pluralistas como las actuales, importa el deber de justificar las decisiones de la jurisdicción, de tal manera que sean aceptadas por la sociedad y que el Derecho cumpla su función de guía<sup>30</sup>. Igualmente, la obligación de fundamentar las sentencias, propias del derecho moderno, se ha elevado a categoría de deber constitucional, a mérito de lo cual la Corte Suprema de Justicia de la República ha señalado en el Primer Pleno Casatorio, Casación N.º 1465-2007-CAJAMARCA, una similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional nacional en el expediente N.º 37-201 2-PA/TC, fundamento 35, en el sentido que: *La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente.*

<sup>27</sup> Artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

<sup>28</sup> Artículo 139° inciso 5) de la Constitución Política del Perú.- 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.

<sup>29</sup> **Artículo I.-** Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso.

<sup>30</sup> ATIENZA, Manuel, “Las razones del Derecho”. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid 1991, páginas 24 y 25.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**QUINTO.** Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al Juez que elabora la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, facilitando así la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras<sup>31</sup>, todo ello dentro de la *función endoprocesal de la motivación*. Paralelamente, permite el control democrático de los Jueces que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma<sup>32</sup>. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura<sup>33</sup>, todo lo cual se presenta dentro de la *función extraprocesal de la motivación*.

**SEXTO.** La justificación racional de lo que se decide es entonces interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto<sup>34</sup>, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera<sup>35</sup>. En esa perspectiva, la justificación externa requiere: a) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; b) que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y, c) que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión<sup>36</sup>.

**SÉPTIMO.** En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías que, en estricto, son la motivación omitida, la motivación insuficiente y la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la

<sup>31</sup> ALISTE SANTOS, Tomás Javier. “La Motivación de las resoluciones judiciales”. Marcial Pons. Madrid-Barcelona-Buenos Aires. Página 157-158. Guzmán, Leandro. Derecho a una sentencia motivada. Editorial Astrea, Buenos Aires-Bogotá 2013, páginas 189-190

<sup>32</sup> IGARTUA SALAVERRÍA, Juan. “El razonamiento en las resoluciones judiciales”. Palestra-Temis, Lima-Bogotá 2014, página 15.

<sup>33</sup> “La motivación de la sentencia civil”. Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. México 2006, páginas 309-310.

<sup>34</sup> ATIENZA, Manuel, “Las razones del Derecho. Derecho y Argumentación”, Palestra Editores, Lima, 2006, página 61.

<sup>35</sup> MORESO, Juan José y Vilajosana, Josep María. “Introducción a la Teoría del Derecho”. Madrid, Marcial Pons Editores, página 184.

<sup>36</sup> IGARTUA SALAVERRÍA, Juan. Ob. Cit., página 26.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

motivación, esto es cuando no hay rastro de la motivación misma; la segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud, motivación implícita cuando no se enuncian las razones de la decisión y ésta se hace inferir de otra decisión del Juez, y motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino se remite a razones contenidas en otra sentencia. La motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación a las premisas que no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra; y finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria.

**OCTAVO.** En cuanto a la presente causal, se puede indicar que la controversia radica en establecer en qué momento se devengan los “intereses en suspenso”, y en virtud a ello, establecer el reconocimiento como ingreso correspondiente a los ejercicios 1997 y 1998. Entonces, como se observa de la sentencia de vista recurrida, la misma tiene como sustento normativo de acuerdo a lo prescrito en el quinto considerando, la aplicación de la Ley General de Sociedades, además, como se observa del segundo párrafo del mencionado considerando, la Sala de mérito concluye que: “...*para los intereses en suspenso que no fueron incluidos en la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998 son aplicables las disposiciones de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades*”; asimismo, en el sexto considerando, el Colegiado Superior hace referencia al artículo 223 de la ley en comento, seguidamente aquella norma la concuerda con el artículo 1 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.° 013-98/93.01 vinculado con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el artículo antes citado, y que comprenden las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, ahora NIIF), también se señala al párrafo N.° 22 y N.° 34 de la NIC N.° 18, así como al numeral 13 del artículo 349 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, aprobada por Ley N.° 26702; incluso se refiere al contenido en el ítem 7 del capítulo IV de la Resolución SBS N.° 572-97, el cual prescribió que: *en tanto no se*



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*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 pérdidas, deberán ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso.*

**NOVENO.** En el sétimo considerando de la sentencia de vista recurrida, la Sala Superior menciona las normas que se relacionan con los intereses en suspenso, como son, el literal a) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo N.º 774 y el literal a) del artículo 57 de la norma en comento; y, en el octavo considerando se hace referencia al Decreto Legislativo N.º 979, en donde en la 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 Superintendencia de Banca y Seguros, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero; agregando que, no se consideran devengados para efectos del literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, en el último párrafo del citado considerando, señala: *“...Es por ello que esta norma no es interpretativa, conforme a los parámetros fijados por la sentencia del Tribunal Constitucional en el expediente N° 002-2006-AI/TC, ya que ha pretendido resolver la controversia jurídica en torno a esos 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° 572-97”* .

**DÉCIMO.** En el penúltimo párrafo del noveno considerando la Sala de mérito alude que: *“El colegiado administrativo no ha tenido en cuenta que a pesar de que el literal a) del artículo 57 de la indicada ley 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 – en concordancia con la Ley General de Sociedades –, para la elaboración de sus estados financieros, en este caso, la Resolución SBS N° 572-97, hecho que determinó que se aplique el criterio de lo percibido y, por ende, que no se contabilicen los intereses en suspenso como ingresos o rendimientos por la falta de*



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*concretización del pago de los mismos, actuación de la accionante 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”; y, en el décimo considerando, el Colegiado Superior, atendiendo a los antes señalado, se pronuncia por cada pretensión planteada en la demanda.*

**DÉCIMO PRIMERO.** Entonces, como se observa en el pronunciamiento de la Sala Superior, si bien es cierto hace alusión a la Ley del Impuesto a la Renta y a la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979; **sin embargo**, su decisión está basada principalmente, en la Ley General de Sociedades, la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, la Resolución SBS N.º 572-97 y la NIC N.º 18.

**DÉCIMO SEGUNDO.** Ahora bien, si el Colegiado de mérito considerando que la controversia se relacionaba con un tema tributario, antes de emitir su decisión debió considerar las fuentes del derecho tributario citadas en la Norma III; ello, en concordancia con lo previsto en la Norma IX del Código Tributario, referida a la “Aplicación Supletoria de los Principios del Derecho”; por lo que, este Tribunal Supremo aprecia que en la sentencia de vista de su referencia no se han fundamentado apropiadamente las razones por las cuales se deja de lado la Ley del Impuesto a la Renta y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979, para aplicar las normas del Sistema Financiero; por tanto, se puede concluir que la Sala Superior ha infringido lo establecido en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y lo regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil; razón por la cual, la causal invocada debe declararse **fundada**.

**DÉCIMO TERCERO.** Estando a lo expuesto, se debe mencionar que al haberse declarado fundada una infracción normativa de carácter procesal, ello, conlleva a declarar la nulidad de la sentencia de vista, a efectos de que se emita nuevo



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

pronunciamiento; por consiguiente, carece de objeto emitir pronunciamento acerca de las causales materiales.

**V. DECISIÓN:**

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el inciso 396 del Código Procesal Civil, **NUUESTRO VOTO** es porque se declare **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha nueve de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos treinta y seis del expediente principal; en consecuencia, **NULA** la sentencia de vista de fecha veintiséis de enero de dos mil diecisiete, obrante a fojas cuatrocientos veinte del expediente principal, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; **ORDENÁNDOSE** se emita nuevo pronunciamento, conforme a las consideraciones expuestas en la presente casación. **SE DISPONGA** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial “El Peruano”, conforme a ley; en los seguidos por Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y otro, sobre acción contenciosa administrativa; y los devolvieron. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Martínez Maraví.** –

**S.S.**

MARTINEZ MARAVÍ

**RUEDA FERNÁNDEZ**

*Aha/Pvs*

**LA SECRETARIA DE LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA CERTIFICA** que el voto suscrito por la señora jueza suprema Martínez Marvi fue dejado oportunamente en relatoría, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 149° d el Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, agregándose los referidos votos suscritos a la presente resolución.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**LOS FUNDAMENTOS DEL VOTO EN MINORÍA PARCIAL DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO CARTOLIN PASTOR SON COMO SIGUEN:-----**

Si bien el magistrado que suscribe comparte el criterio asumido por el magistrado Bustamante Zegarra, en cuanto al desarrollo de las causales procesales, discrepa del criterio adoptado con relación al tratamiento tributario de los intereses en suspenso (causales materiales denunciadas por la Sunat y el Tribunal Fiscal), conforme a los argumentos que a continuación se desarrollan:

**I. MATERIA DEL RECURSO:**

Son materia de conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación de fechas nueve<sup>37</sup> y dieciséis de febrero<sup>38</sup> de dos mil diecisiete, interpuestos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat** y **el Tribunal Fiscal** contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, de fecha veintiséis de enero de dos mil diecisiete<sup>39</sup>, que dispuso **revocar** la sentencia apelada, comprendida en la resolución número trece, de fecha treinta de junio del dos mil dieciséis<sup>40</sup>, que declaró infundada la demanda y, **reformándola**, la declararon **fundada**; en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06118-3-2015, de fecha veintitrés de junio de dos mil quince, en lo que atañe al reparo de los intereses en suspenso en los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998); y, en virtud al principio de plena jurisdicción: **i)** dejaron sin efecto las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0002467 y 012-003-0002469, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0002539, esta última impuesta por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y derivada de este reparo, **ii)** declararon que carece de sustento legal el precitado reparo, y que en el caso de autos los intereses en suspenso no deben considerarse como ingresos gravados en los mencionados ejercicios; **iii)** ordenaron a la Sunat respetar, en lo referente a los intereses en suspenso, la determinación y declaración de la

<sup>37</sup>. Obrante a fojas 436 del expediente principal.

<sup>38</sup>. Obrante a fojas 460 del expediente principal.

<sup>39</sup>. Obrante a fojas 420 del expediente principal.

<sup>40</sup>. Obrante a fojas 339 del expediente principal.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

renta imponible anual del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998), debiendo adoptar las medidas adecuadas y abstenerse de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza; y **iv)** declararon que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensiones principales; en el proceso seguido por Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación 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 veintinueve de setiembre de dos mil quince<sup>41</sup>, **Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación** 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 06118-3-2015, en el extremo que desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N.º 026-014-0027896/SUNAT; como segunda pretensión principal, que en plena jurisdicción se revoque la Resolución de Intendencia N.º 026-014-0027896/SUNAT, en el extremo referido al reparo por ingresos en suspenso de los ejercicios de mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998); y, en consecuencia, se deje sin efecto las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0002467 y 012-003-0002469, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0002539, en el extremo referido al reparo denominado ingresos en suspenso de los ejercicio mencionados; y como pretensión subordinada a la primera y a la segunda pretensión principal, solicitó que se abstenga de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza por intereses moratorios devengados por los periodos de tiempo transcurrido con posterioridad al plazo legal establecido para que dicha entidad resuelva el

<sup>41</sup>. Obrante a fojas 71 del expediente principal.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

recurso de reclamación y el recurso de apelación interpuestos a nivel administrativo, y que se viene devengando a la fecha.

En cuanto a los intereses en suspenso, argumentó que del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, se infiere que tratándose de las rentas de tercera categoría, estas se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, mientras que el resto de rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban, siendo que, según el artículo 59 del mismo texto legal, las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Sobre el principio de devengado, la demandante indicó que no es materia de controversia que el mismo es de tipo contable y que en la normativa tributaria no se recoge una acepción de dicho principio para efectos fiscales, por lo que se debe remitir a la normativa y doctrina contable a fin de definir sus características y alcances.

En ese sentido, remitiéndose a las normas que regulan el sistema financiero, indicó que en aplicación del punto 14 de la Resolución SBS N.º 1256-92 y del primer y segundo párrafo del numeral 7 del capítulo IV de la Resolución SBS N.º 572-97, los intereses y comisiones devengados sobre créditos que estén vencidos serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando sean efectivamente percibidos y no cuando se produzca el derecho de crédito por tales conceptos; ello, debido a que, al verificarse su cobro, desaparece la incertidumbre sobre su cobranza y, por tanto, en tal momento se produce el devengo de dichos ingresos. Siendo esto así, tratándose de las empresas del sistema financiero, como el caso de la demandante, concluyó que el devengo de los intereses en suspenso coincide con su percepción.

En ese mismo sentido, afirmó que de acuerdo con la NIC 18 modificada, determinar el momento de devengo de los ingresos (entre ellos, los intereses) para efectos de su reconocimiento contable como tales, requiere identificar el



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

momento en que exista la probabilidad que estos beneficios fluyan hacia la empresa, pues, en tanto exista incertidumbre sobre la posibilidad de cobrar los ingresos, estos no se han devengado, por lo que aún no debe reconocérseles contablemente como tales, sino hasta que la incertidumbre desaparezca.

Al respecto, reafirmó que, si bien tal derecho de crédito surge una vez transcurrida la fecha de vencimiento pactada para su exigibilidad, las normas bancarias establecen que a partir de dicho momento surge la incertidumbre de su cobro y, por tanto, dichos beneficios no se devengan sino hasta que la misma desaparezca, por lo que hasta ese momento se les registra como intereses en suspenso (sin efecto en resultados).

Por lo tanto, sostuvo que, en aplicación de la normativa y doctrina contable, cuando los intereses en suspenso son efectivamente percibidos, es cuando los mismos se devengan y, por tanto, cuando se les puede reconocer como ingresos contables y tributarios. El hecho de que tal devengo se verifique en el momento en que se perciben tales beneficios, implica una coincidencia en la oportunidad de la aplicación de los criterios de percibido y devengado, mas no significa que sigan una regla de imputación contable.

Respalda su posición en lo dispuesto por la Segunda Disposición Complementaria y 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 N.º 179-2004-EF, pues, según expone, de una debida interpretación de dicha norma se aprecia que no se trata de un nuevo supuesto normativo, sino de una norma que reconoce y precisa que la regla tributaria de imputación de los importes registrados como intereses en suspenso era aplicable tanto antes como después del 01 de enero de 2008, fecha de entrada de vigencia del referido decreto legislativo

**2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia**



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

Mediante la sentencia contenida en la resolución número trece, de fecha treinta de junio de dos mil dieciséis<sup>42</sup>, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la demanda.

En cuanto al tratamiento de los intereses en suspenso (aspecto sobre el cual se desarrolla el presente voto), sostuvo que conforme a la interpretación realizada por la doctrina, respecto de los artículos 37, 57 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 21 de su Reglamento, los artículos 132 y 133 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 y las Resoluciones N.ºs 1256-92-SBS y 572-97-SBS, se tiene que el principio del devengado es el momento en que surge el derecho a percibir la renta, haya sido o no percibido; siendo ello así, agregó que, si bien es cierto que la misma Administración Tributaria ha admitido que ante la ausencia de una definición legal del término “devengado” se debe remitir a la definición contable, y que en las Normas Internacionales de Información Financiera se encuentra una definición de este término, la cual señala que los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren (no cuando se cobra lo se paga), cierto es también que de las mismas normas es posible concluir que por el principio del devengado, que es el que rige para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, el contribuyente tiene la obligación de declarar y pagar las rentas percibidas en el ejercicio correspondiente, así como los derechos de cobro que tiene sin que sea indispensable que hayan sido pagados, es decir, la sola existencia de una obligación a efectuar el pago de una renta, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio; es así que, según refirió, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles deducibles cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado ni sean exigibles.

---

<sup>42</sup>. Obrante a fojas 614 del expediente principal.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

Indicó que dicha conclusión no se contrapone a lo señalado por el párrafo 34 de la NIC N.º 18, ni tampoco varía mucho de la definición hecha por la norma contable, como es el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación de Presentación de los Estados Financieros, puesto que en el caso de los “intereses en suspenso” existe la probabilidad (puesto que no se ha demostrado lo contrario) de que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán a la empresa, por lo que constituyen ingresos gravables para efectos del Impuesto a la Renta. Siendo ello así, se determinó que el Principio del Devengado, para efectos tributarios, se concibe al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, ya que basta la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, con independencia de que esta sea exigible o no.

En el caso de autos, el recurrente no presentó ninguna otra documentación o nuevos elementos ni tampoco mencionó cuál es la base legal que sustenta su posición de no incluir en la determinación de sus pagos a cuenta la totalidad de los intereses en suspenso devengados, los que constituyen rentas de tercera categoría y debieron ser incluidos en la determinación de tales pagos, por tanto, el reparo efectuado por la Administración Tributaria se encuentra con arreglo a derecho.

En relación con la naturaleza de la modificatoria contenida en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979, señaló que es recién a través de ella que se regula lo referente a los intereses en suspenso, sin embargo, atendiendo a que se encuentra vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, en virtud de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, dicha norma surte efectos durante su vigencia. En ese sentido, estableció que no se trata de una norma aclaratoria, sino que introduce un nuevo supuesto normativo para el reconocimiento de ingresos de las entidades del sistema financiero en el caso de intereses en suspenso, pues antes de la entrada en vigencia del mencionado dispositivo legal se aplica el principio del devengado, de acuerdo con el literal a) del artículo 57º de la Ley de Impuesto a



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

la Renta; y a partir de la entrada en vigencia de la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 979, esto es, a partir del 01 de enero del 2008, es aplicable el criterio de lo percibido, por tanto los intereses en suspenso de la actora se mantuvo bajo la aplicación del criterio general del devengado.

**3) Fundamentos de la sentencia de vista**

Ante el recurso de apelación interpuesto por Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió **revocar** la sentencia apelada, comprendida en la resolución número trece, de fecha treinta de junio del dos mil dieciséis<sup>43</sup>, que declaró infundada la demanda y, **reformándola**, la declararon **fundada**; en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06118-3-2015, de fecha veintitrés de junio de dos mil quince, en lo que atañe al reparo de los intereses en suspenso en los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998); y, en virtud al principio de plena jurisdicción: **i)** dejaron sin efecto las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0002467 y 012-003-0002469, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0002539, esta última impuesta por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y derivada de este reparo, **ii)** declararon que carece de sustento legal el precitado reparo, y que en el caso de autos los intereses en suspenso no deben considerarse como ingresos gravados en los mencionados ejercicios; **iii)** ordenaron a la Sunat respetar, en lo referente a los intereses en suspenso, la determinación y declaración de la renta imponible anual del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998), debiendo adoptar las medidas adecuadas y abstenerse de realizar cualquier gestión o trámite de cobranza; y **iv)** declararon que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la primera

<sup>43</sup>. Obrante a fojas 339 del expediente principal.



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

y segunda pretensiones principales; en el proceso seguido por Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación contra los recurrentes.

En principio, el Colegiado Superior señaló resultaba aplicable la Ley General de Sociedades al caso de autos, ya que, de conformidad con el artículo 250 del Texto Único Concordado de la Ley General de Sociedades, se establecía que el directorio está obligado a formular en el plazo máximo de ochenta días, contado a partir del cierre del ejercicio social, el balance con la cuenta de ganancias y pérdidas, y que a falta de disposición estatutaria, se entenderá que el ejercicio social coincide con el año calendario. Así, para el ejercicio 1997, el estado financiero debía estar preparado en el año 1998; antes de su elaboración de acuerdo a lo normado por el Texto Único Concordado de la Ley General de Sociedades, el 09 de diciembre de 1997 se publicó la Ley N.º 26887, que aprobó la Ley General de Sociedades, en cuyo artículo 221 se dispuso que finalizado el ejercicio el directorio debe formular los estados financieros, de manera homogénea a la regulación anterior que rigió hasta el 08 de diciembre de 1997, concluyéndose que para los intereses en suspenso que no fueron incluidos en la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998 son aplicables las disposiciones de la Ley N.º 26887 - Ley General de Sociedades.

Asimismo, sobre los estados financieros de las entidades del Sistema Financiero, refirió que el artículo 223 de la Ley General de Sociedad prevé que los mismos se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Bajo esa premisa, el artículo 1 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 013-98-EF/93.0111 señala que los principios de contabilidad generalmente aceptados a los que hace referencia el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, comprenden a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, ahora NIIF) y a las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área, como es la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros N.º 572-97, siempre



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

En ese sentido, del párrafo 22 del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad, el numeral 13 del artículo 349 de la Ley General del Sistema Financiero y del sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, y el ítem 7 del Capítulo IV de la Resolución SBS N.º 572-97, concluyó que las empresas comprendidas en el Sistema Financiero están obligadas a preparar sus estados financieros de acuerdo con los lineamientos que la SBS establezca en su calidad de órgano de supervisión y control del sistema financiero, sobre la base de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Bajo dicho contexto, determinó 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 572-97, 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:**



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

3.1. Mediante el auto calificadorio del recurso de casación interpuesto por la Sunat, de fecha once de mayo de dos mil diecisiete<sup>44</sup>, este fue declarado procedente por las siguientes causales:

**a) Infracción normativa por Vulneración de los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado y la Norma III y IV 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**

Alega que para resolverse acerca del momento en que se debía considerar como ingreso los intereses en suspenso que devenían de los préstamos realizados a terceros para el ejercicio mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, la Sala Superior dejó de aplicar lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57 la Ley del Impuesto a la Renta y resolvió aplicando normas que regulan en materia financiera como son la Ley General de Sociedades, la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros N.º 572-97 y la NIC 18, mas no en materia tributaria, vulnerando el principio de legalidad el cual es protegido por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que señala que los tributos se crean, modifican, extingue solo por Ley y que se otorgan exoneraciones solo por Ley, además, de las Normas III, IV, y IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que disponen que en materia tributaria se aplica lo estrictamente señalado en la Ley y solo en el supuesto que esta no regule la materia en controversia se acudirá a otras normas de manera supletoria.

**b) Infracción normativa por vulneración del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a Renta vigente en el año mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho**

Refiere que la Sala Superior señaló para el caso de autos que deben aplicarse las reglas impartidas por la Superintendencia de Banca y Seguros (Resolución N.º 572-97) y la Ley General de Socieda des, al ser la empresa

---

<sup>44</sup>. Obrante a fojas 248 del cuaderno de casación.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

demandante un Banco, lo que le llevó a aplicar el criterio de lo percibido conforme al Decreto Legislativo N.º 979, criterio que resultaría errado, pues al tratarse de intereses en suspenso para efectos de la determinación de la renta, correspondía aplicar la Ley del Impuesto a la Renta, que regula que se debe considerar el ingreso cuando se devengue. Y, si bien dicho criterio ha variado con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 979 (vigente desde el uno de enero de dos mil ocho), debe tenerse en cuenta que las normas surten efectos desde su entrada en vigencia y no pueden tener efectos retroactivos, en tal sentido, la Sala ha inaplicado el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto disponía que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, norma que también se aplica a la imputación de gastos.

**c) Infracción normativa por vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, así como del artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Civil**

Sostiene la recurrente que en la sentencia de vista no se analizaron las normas que son fuentes del Derecho Tributario, el Principio de Reserva de Ley y el de Legalidad; por el contrario, el fallo contraviene dichos principios, pues se ha preferido aplicar normas de naturaleza financiera y reglas contables no válidas para efectos tributarios. Asimismo, en el considerando sétimo al décimo de la sentencia recurrida, se aprecia que el Juez ha fallado inaplicando la ley y contradiciéndose en sus fundamentos, pues por una parte señala que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta regula la manera en que se debe devengar los intereses en suspenso para el ejercicio mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, y contrario a ello, resuelve bajo los parámetros normativos de la Ley General de Sociedades, la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros y la NIC, lo que conlleva a que se incurra en una motivación aparente.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

3.2. Mediante el auto calificadorio del recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal, de fecha once de mayo de dos mil diecisiete<sup>45</sup>, este fue declarado procedente por las siguientes causales:

**a) Infracción normativa por vulneración de los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley contenidos en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario y en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado**

Alega que la Sala Superior interpretó equivocadamente el contenido del criterio internacional de lo devengado, en relación a los intereses en suspenso, asignándole la misma calidad a la concepción de lo devengado y a lo percibido-cobrado; añade que la Sala Superior incurrió en error al haber inaplicado el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año dos mil tres, y aplicar en su reemplazo, normas que no tienen incidencia tributaria para dicho periodo (Ley General de Sociedades, Resoluciones de la Superintendencia de Banca y Seguros N.ºs 572-97 y 808 2003, que regulan el sistema financiero, y la NIC 18), lo cual atentaría con el Principio de Reserva de Ley, contenido en la Constitución Política del Estado, con el de Legalidad, dispuesto en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Alega que no se considera que los intereses que se registran en las cuentas contables como intereses en suspenso son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos, que al constituir un rendimiento por colocación de capitales, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría en la medida que se van produciendo.

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

Refiere que una ley interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que se trate de una norma del mismo rango y que el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso

---

<sup>45</sup>. Obrante a fojas 254 del cuaderno de casación.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

dar el legislador a la ley interpretada. La Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N.º 979 no es una norma interpretativa o aclaratoria, al resultar claro que el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al referirse al término devengado se refiere solamente a los casos de reconocimiento de ingresos que no sean determinados por la percepción de los mismos. Habiéndose establecido que los intereses en suspenso, en la colación de capitales, efectuada por empresas del Sistema Financiero, constituyen ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del impuesto a la renta, que deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, de conformidad con lo regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

**IV. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:**

El Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, mediante el Dictamen N.º 596-2018-MP-FN-FSA<sup>46</sup>, opina que se declaren fundados los recursos de casación interpuestos por la Sunat y el Tribunal Fiscal; en consecuencia, se case la sentencia de vista y se confirme la sentencia apelada.

**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*

---

<sup>46</sup>. Obrante a fojas 272 del cuaderno de casación.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

*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*<sup>47</sup>. 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 fondo<sup>48</sup>.

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 “fines 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:

- Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación no incluyó como ingresos gravados para el impuesto a la renta de los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998),

<sup>47</sup>. De Pina, Rafael (1940). *Principios de Derecho Procesal Civil*. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.

<sup>48</sup>. Escobar Fornos, Iván (1990). *Introducción al proceso*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis; p. 241.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 contribuyente, respecto de los mencionados ejercicios, se expidió, entre otras, las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0002467 y 012-003-0002469, por medio de las cuales se reparó, entre otros, los intereses en suspenso en la determinación del impuesto a la renta de los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998), y la Resolución de Multa N.º 012-002-0002539.

**TERCERO: Cuestión en debate**

La cuestión controvertida consiste en determinar si los intereses registrados por Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación deben imputarse en el ejercicio en el que se devenguen o en el que se perciban, para efectos del impuesto a la renta de los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998).

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 totalidad<sup>49</sup>;

<sup>49</sup>. Rubio Correa, Marcial (2017). *El sistema jurídico. Introducción al derecho*. Lima, Perú: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 284



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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)**<sup>50</sup> 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 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)**<sup>51</sup> 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.

---

<sup>50</sup>. 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

<sup>51</sup>. Bravo Cucci, Jorge (2015). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores; p. 112.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 confiscatoriedad<sup>52</sup>; 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).

**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;

---

<sup>52</sup>. **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”.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

- 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)**<sup>53</sup> 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 without representation* es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto.

El catedrático universitario **Héctor Belisario Villegas (2002)**<sup>54</sup> 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

<sup>53</sup>. Pérez Royo, Fernando (2000). *Derecho financiero y tributario. Décima edición*. España, Madrid: Civitas; p.41

<sup>54</sup>. Belisario Villegas, Héctor (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Octava edición*. Buenos Aires, Argentina: Astrea; p. 254 - 255.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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)**<sup>55</sup> 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.

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.

---

<sup>55</sup>. Bravo Cucci, op. cit., p. 115-117



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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/TC<sup>56</sup>.

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 proscribire 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 que de forma exclusiva 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 actos que no constituyen hechos imponibles. Por otro lado, este protege las finanzas públicas, pues impide que una autoridad distinta a los Poderes Legislativo

---

<sup>56</sup>. Según el fundamento 35 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 2302-2003-AA/TC.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

y Ejecutivo asuma 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 a 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 las Normas 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:



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

Son fuentes del Derecho Tributario:

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

**“NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS**

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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 y, por consiguiente, el modo más importante en que se manifiestan las normas que regulan con carácter obligatorio la conducta humana social<sup>57</sup>.

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.

---

<sup>57</sup>. Torres Vásquez, Aníbal (2015). *Introducción al derecho*. Lima, Perú: Instituto Pacífico; p. 491.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 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 esta<sup>58</sup>.

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 “interpretese”, “aclárese” o “precítese”, **con el objetivo eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el**

---

<sup>58</sup>. Vanoni, Ezio (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales; p.147.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**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 modifique el 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.<sup>59</sup>

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

---

<sup>59</sup>. Medrano Cornejo, Humberto. “Los intereses compensatorios y moratorios en el IGV y en el Impuesto a la Renta”. *Revista Themis* (37); p. 25.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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:

**“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).



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 Matteucci**<sup>60</sup>, 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 Acosta**<sup>61</sup> 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 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**<sup>62</sup>, 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

---

<sup>60</sup>. Alva Matteucci, Mario. "Tenemos una definición de concepto de devengo: comentarios al Decreto Legislativo N.° 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/>.

<sup>61</sup>. 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

<sup>62</sup>. Alva Matteucci, op. cit.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 que rentas se imputarán 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 aún 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.

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**



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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.

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 572-97 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 la demanda.

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 de 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 representantes<sup>63</sup>. 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 norma<sup>64</sup> (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,

---

<sup>63</sup>. Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores; p. 100.

<sup>64</sup>. 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.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 suspenso no se encuentran gravados con el impuesto a la renta de los ejercicios mil novecientos noventa y siete (1997) y mil novecientos noventa y ocho (1998)– 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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 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 y segunda pretensión principal, 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



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 de instancia, corresponde que se emita pronunciamiento en torno a la referida pretensión subordinada, de conformidad con el artículo 87 del Código Procesal Civil<sup>65</sup>.

**Sobre el recurso de reclamación y recurso de apelación planteados por Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación**

En esa línea, tenemos que en el modificado artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, se introdujeron nuevos párrafos por medio del Decreto Legislativo N.º 981<sup>66</sup>, bajo el siguiente tenor:

“[...] 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. [...]

<sup>65</sup>. **“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 [...].”

<sup>66</sup>. Publicado en el diario oficial “El Peruano” con fecha 15 de marzo de 2007.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

**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).

Asimismo, con relación a la modificación realizada al acotado artículo 33 mediante el Decreto Legislativo N.º 981, la Tercera Disposición Complementaria Transitoria de dicho decreto legislativo precisó lo siguiente:

**“Tercera.- Suspensión de intereses**

Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, **la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios** introducida al artículo 33 del Código Tributario, **será aplicable si en el plazo de nueve (9) meses contados desde la entada en vigencia del presente Decreto Legislativo, la Administración Tributaria no resuelve las reclamaciones interpuestas** (énfasis agregado)”.

Posteriormente, tenemos que mediante la Ley N.º 30230<sup>67</sup> se modificó el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sobre la suspensión de los intereses moratorios, habiéndose establecido 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).

---

<sup>67</sup>. Publicada en el diario oficial “El Peruano” con fecha 12 de julio de 2014.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

De igual manera, respecto de la modificación realizada al acotado artículo 33 mediante la Ley N.º 30230, la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de dicha ley precisó lo siguiente:

**“CUARTA. Recursos de apelación interpuestos antes de la vigencia de la presente Ley**

Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, **la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas (énfasis agregado)”**.

En el presente caso, tenemos que con fecha **veintitrés de enero de dos mil cuatro**, Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación presentó recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0002467 y 012-003-0002469, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0002539, el cual fue resuelto por la Administración Tributaria a través de la Resolución de Intendencia N.º 026-014-0027896/SUNAT, de fecha **doce de diciembre de dos mil siete**. Al no encontrarse conforme con lo resuelto en la citada resolución, la contribuyente formuló ante el Tribunal Fiscal recurso de apelación con fecha **treinta de enero de dos mil ocho**, órgano que lo atendió con fecha **veintitrés de junio de dos mil quince**.

De ello se evidencia que las modificaciones efectuadas al artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Legislativo N.º 981 y Ley N.º 30230) –referidas a la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios por haberse excedido de los plazos máximos para resolver los medios impugnatorios formulados en el procedimiento administrativo– no le resultan aplicables a la recurrente, en atención a la reserva de aplicación contenida en la Tercera Disposición



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.° 981<sup>68</sup>, para el caso del recurso de reclamación; así como, en la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N.° 30230, para el caso del recurso de apelación.

En efecto, si bien al **doce de diciembre de dos mil siete**, fecha en que se emitió la Resolución de Intendencia N.° 026-014-0027896/SUNAT, que resolvió el recurso de reclamación, ya se había incorporado la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios prevista en el Decreto Legislativo N.° 981, su aplicación –para los casos en que se encontraba en trámite un recurso de reclamación, como es el de autos–regía nueve (9) meses después de su entrada en vigencia, esto es, a partir del 15 de diciembre de 2007; por lo que, habiéndose emitido la resolución de intendencia antes de dicha fecha, no resultaba aplicable la suspensión de intereses moratorios invocada.

En igual forma, aunque al **veintitrés de junio de dos mil quince**, fecha en que se expidió la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 06118 -3-2015, que resolvió el recurso de apelación, ya se había modificado el artículo 33 del Código Tributario que regula la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios, su aplicación –para los casos en que se encontraba en trámite un recurso de apelación, como ocurrió en autos–regía doce (12) meses después de la entrada en vigencia de la Ley N.° 30230, esto es, a partir del 12 de julio de 2015; por lo que, habiéndose emitido la resolución del Tribunal Fiscal antes de dicha fecha, no resultaba aplicable la suspensión de intereses moratorios invocada.

Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Constitucional, a través de la sentencia de fecha diez de mayo de dos mil dieciséis recaída en el Expediente N.° 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

---

<sup>68</sup>. Publicado en el diario oficial "El Peruano" con fecha 15 de marzo de 2007.



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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.° 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.° 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 artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.° 27444), para efectos de determinar si la demora en la tramitación de la reclamación y apelación ante el Tribunal Fiscal obedece a su sola responsabilidad o a la de la contribuyente, para efectos de determinar la inaplicación de los intereses moratorios durante el plazo en exceso transcurrido desde los plazos máximos que tenían la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación formulados. 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 y segunda pretensión principal, referidas a la aplicación



**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

de los intereses en suspenso, bajo el criterio de lo devengado; **revocarla en cuanto declaró infundada la demanda** en cuanto a la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión principal referida a la aplicación de la suspensión de los intereses moratorios al plazo posterior al que contaba la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y de apelación, según corresponda; y reformándola, declarar fundado dicho extremo, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06118-3-2015, 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 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 trece, de fecha treinta de junio del 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 respecto 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



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**CASACIÓN**  
**CASACIÓN N° 6641-2017**  
**LIMA**

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 Lima Sudameris Holding Sociedad Anónima en Liquidación contra los recurrentes, sobre proceso contencioso administrativo; y se devuelvan los actuados.

**S.**

**CARTOLIN PASTOR**

*Rrrr*

**LA SECRETARIA DE LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA CERTIFICA** que el voto suscrito por el señor juez supremo Cartolin Pastor fue dejado oportunamente en relatoría, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 149° d el Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, agregándose los referidos votos suscritos a la presente resolución.