



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

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

Lima, dos de diciembre
de dos mil veinte

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

I. VISTA:

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

II. MATERIA DEL RECURSO:

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

III. ANTECEDENTES DEL PROCESO

3.1. De lo actuado en la vía administrativa

Se aprecia en el expediente administrativo lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

3.2. De lo actuado en sede judicial

1) Objeto de la pretensión demandada

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

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

¹². Obrante a fojas 21 del expediente principal.

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



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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia

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

¹⁴. Obrante a fojas 684 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

3) Fundamentos de la sentencia de vista

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

¹⁵. Obrante a fojas 722 del expediente principal.

¹⁶. Obrante a fojas 704 del expediente principal.



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

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

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

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

¹⁷. Obrante a fojas 771 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

IV. RECURSOS DE CASACIÓN:

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

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

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

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

¹⁸. Obrante a fojas 280 del cuaderno de casación.



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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

¹⁹. Obrante a fojas 288 del cuaderno de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA:

PRIMERO: Del recurso de casación

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

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

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

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

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



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

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

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

SEGUNDO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

TERCERO: Cuestión en debate

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

CUARTO: Análisis de la infracción normativa denunciada

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

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

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

²². Obrante a folios 3899 del expediente administrativo.



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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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



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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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

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

²⁸. **Constitución Política del Perú**

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

“Principio de Legalidad

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

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

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

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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

³¹. Bravo Cucci, op. cit., p115-117



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

- 6.6.** Conforme a esta línea doctrinal y jurisprudencial, el principio de legalidad exige que las autoridades sometan su actuación al imperio de la ley, por lo que para efecto de ejercer la cobranza de tributos deberán sujetarse a las formas, plazos y procedimientos preestablecidos en la ley; así también, constituye una garantía contra la arbitrariedad, pues proscribire toda acción basada en la simple voluntad o intereses personales, para regular su conformidad al contenido de la ley.

- 6.7.** Sobre el principio de reserva de ley se puede afirmar que básicamente restringe el accionar del legislador y de la Administración Tributaria, pues establece de forma exclusiva que los elementos del tributo se determinan a través de una norma con rango legal: sujetos, hecho imponible y base; y, por su parte, que la

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

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

“NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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



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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

VI. DECISIÓN:

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

SS.

VINATEA MEDINA

RUEDA FERNÁNDEZ

WONG ABAD

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Gtg/Atgm

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

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

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

“NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

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

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

*“**Artículo 139.-** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) **8.** El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley. En tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho y el derecho consuetudinario”*.

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

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

⁴⁰ ABANTO BROMLEY Martha, op citado, página 16.

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 4795-2018
LIMA

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

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

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

SS.

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE ZEGARRA

Rpt

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