

**EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD TRIBUTARIA
Y SU RELACIÓN CON EL EMPLEO DE
LAS NORMAS CONTABLES PARA LA
INTERPRETACIÓN DE LOS TÉRMINOS
CONTABLES INCORPORADOS POR
LA LEY IMPUESTO A LA RENTA EN LA
DETERMINACIÓN DE LA HIPÓTESIS DE
INCIDENCIA EN EL PERÚ**

**THE PRINCIPLE OF TAX TYPICITY AND ITS
RELATIONSHIP WITH THE USE OF ACCOUNTING
STANDARDS FOR THE INTERPRETATION OF
ACCOUNTING TERMS INCORPORATED BY THE INCOME
TAX LAW IN THE DETERMINATION OF THE INCIDENCE
HYPOTHESIS IN PERU**

**O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E SUA
RELAÇÃO COM O EMPREGO DAS NORMAS CONTÁBEIS
PARA A INTERPRETAÇÃO DOS TERMOS CONTÁBEIS
INCORPORADOS PELA LEI DO IMPOSTO DE RENDA NA
DETERMINAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NO PERU**

Ángel Marco Chávez Gonzales

Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú
Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5732-2233>

Fecha de recepción: 18/02/2026
Fecha de aceptación: 24/05/2026

Resumen

Este estudio examina el principio de tipicidad tributaria como límite material al ejercicio de la potestad tributaria en el Perú y su relación con el uso interpretativo de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta empresarial. Sostiene que la tipicidad exige al legislador que los elementos esenciales del tributo estén descritos en la ley de manera clara y determinable, exigencia que otros principios tributarios no imponen materialmente. Ello ocurre en un contexto normativo que incorpora términos contables sin definición ni parámetros legales e introduce condicionamientos y formalidades mediante reglamentaciones delegadas en blanco o sin delegación. En un sistema de balances independientes, tales elementos extralegales y normas técnicas sin fuerza normativa pueden incidir en el an y el quantum de la obligación fiscal, como ocurrió en la Casación n.º 4795-2018-Lima. Se concluye que esta práctica erosiona la reserva de ley y justifica reconocer la tipicidad tributaria como principio que la refuerce.

Palabras clave: tipicidad tributaria, normas contables, balances independientes, reserva de ley.

Abstract

This study examines the principle of tax typicity as a substantive limit on the exercise of taxing power in Peru, as well as its relationship with the interpretive use of accounting standards in determining corporate income tax liability. It argues that typicity requires the legislator to ensure that the essential elements of a tax are described in statutory law in a manner that is both clear and determinable—a requirement that other tax principles fail to substantively enforce. This occurs within a regulatory framework that incorporates undefined accounting terms lacking legal parameters and introduces conditions and formalities through regulatory instruments involving either blank delegations of authority or no delegation at all. Within a system of independent financial statements, such extralegal elements and technical standards—which lack normative force—can impact both the existence and the magnitude of the tax obligation, as was the case in Supreme Court Ruling No. 4795-2018-Lima. The study concludes that this practice erodes the principle of statutory reservation and justifies recognizing tax typicity as a principle capable of reinforcing it.

Keywords: tax typicity, accounting standards, independent financial statements, reservation of law.

Resumo

Este estudo examina o princípio da tipicidade tributária como um limite substantivo ao exercício do poder de tributar no Peru, bem como sua relação com o uso interpretativo de normas contábeis na determinação da obrigação tributária relativa ao imposto de renda corporativo. Argumenta-se que a tipicidade exige que o legislador assegure que os elementos essenciais de um tributo sejam descritos na lei em sentido formal de maneira clara e determinável — exigência que outros princípios tributários falham em fazer cumprir de modo substantivo. Isso ocorre em um contexto normativo que incorpora termos contábeis desprovidos de definição e de parâmetros legais, além de introduzir condições e formalidades por meio de instrumentos regulamentares que envolvem delegações em branco ou ausência de delegação. No âmbito de um sistema de demonstrações financeiras independentes, tais elementos extralegais e normas técnicas — desprovidos de força normativa — podem impactar tanto a existência quanto a magnitude da obrigação tributária, tal como ocorreu na Sentença da Suprema Corte nº 4795-2018-Lima. O estudo conclui que essa prática corrói o princípio da reserva legal e justifica o reconhecimento da tipicidade tributária como um princípio capaz de reforçá-lo.

Palavras-chave: Tipicidade tributária, normas contábeis, demonstrações financeiras independente, reserva de lei.

1. Introducción

El principio de tipicidad tributaria constituye un valor subyacente en los principios tributarios del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, pues establece un límite material al ejercicio de la potestad tributaria al exigir que los elementos esenciales del tributo —especialmente el hecho imponible y la base imponible— estén descritos en la ley de manera clara, precisa y determinable.

Su estudio se justifica porque, en el Impuesto a la Renta empresarial peruano, la incorporación de términos contables sin definición legal en los componentes esenciales del impuesto requiere su interpretación a partir del contenido cambiante de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y

las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Asimismo, la inclusión de condicionamientos y requisitos para la deducción de gastos mediante delegaciones reglamentarias en blanco o sin delegación evidencia un problema central: el reconocimiento de la tipicidad tributaria como principio tributario frente al empleo interpretativo de las normas contables, las cuales pueden alterar el alcance del tipo legal tributario y debilitar la reserva de ley, como se evidencia en la Casación n.º 4795-2018-Lima.

La investigación se desarrolla desde un enfoque teórico-dogmático y analítico-interpretativo para analizar la relación entre la tipicidad tributaria y el uso interpretativo de normas contables en la determinación de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta en el Perú. Se propone reconocer la tipicidad tributaria como un principio que refuerce el principio de reserva de ley.

2. Fundamento filosófico y estructura de la tipicidad tributaria

El fundamento filosófico de la tipicidad se encuentra en el formalismo jurídico de Kelsen sobre la estructura misma de la norma jurídica, en la que sus elementos, esto es, el supuesto de hecho o condición y la consecuencia, se traducen lógicamente en un juicio hipotético de valor: si, ocurrido un hecho, se verifica que este corresponde al supuesto condicionante de la norma, debe seguirse la consecuencia prevista [1]. Lo anterior ha servido, en el ámbito tributario, para el desarrollo de la hipótesis de incidencia tributaria y, por ende, del concepto tipo tributario como la descripción del conjunto de aspectos esenciales de dicha hipótesis que permiten cumplir con la tipicidad del tributo.

En ese sentido, Barros Carvalho expresa que el término principio tiene varios usos. Uno de ellos, y el que guarda relación con la fundamentación filosófica de la norma jurídica, lo concibe como «los valores incluidos en reglas jurídicas de posición privilegiada, pero considerados independientemente de las estructuras normativas».2

Desde la perspectiva estructural, la tipicidad opera como una técnica de determinación: el supuesto de hecho debe estar configurado en la ley de forma clara y determinable, y no de manera vaga o incompleta que impida aplicar la consecuencia —la obligación tributaria—. Como señala García Novoa, «la

1 Hans Kelsen, *Teoría pura del Derecho* (Lima: Editorial Jhachu, 1987), 51-62.

2 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Derecho Tributario* (Lima: Grijley, 2012), 188.

concepción de la norma como un juicio hipotético vinculado a la verificación de un presupuesto de hecho permite hablar del concepto de hecho gravado y de hipótesis de incidencia, la verificación del hecho condicionante o supuesto de hecho previsto en la norma»[3]. Ello ha creado las condiciones para el surgimiento del concepto de tipo, entendido en su sentido originario como «conjunto de presupuestos a los que aparece ligada una consecuencia jurídica»[4].

Como dice Gallardo , la tipicidad no es más que la «exigencia del tipo contenga una descripción clara y precisa, una delimitación concreta, una pre-determinación lo más exacta posible»[5]. Las normas jurídicas, por su peculiar naturaleza, «solo son fórmulas generales, elaboradas a través de un complicado proceso de abstracción y concreción...», por lo que «no se ajusta a la realidad sostener que contienen textos claros e inequívocos»[6].

La estructura de la norma jurídica dota a la tipicidad de una dimensión axiológica en el derecho: el valor de certidumbre. Una descripción clara y determinable del supuesto de la norma que permita conocer las consecuencias jurídicas de los actos que realizamos y que el Estado cobre, libere o sancione fuera del tipo legal.

La descripción legal de los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia del tributo, de los supuestos de liberación tributaria y de las infracciones tributarias en el tipo legal remite al valor de certeza inserto en el principio de tipicidad tributaria. Este exige al legislador que el tipo legal esté claramente descrito y definido en la ley, para que el contribuyente conozca las consecuencias de sus actos y para que el Estado no pueda exigir el deber de contribuir fuera de dicho tipo legal.

3 César García Novoa, *El concepto de tributo* (Madrid: Marcial Pons, 2009), 222.

4 García Novoa, *El concepto de tributo*, 223.

5 M. Gallardo Castillo, «Los principios de la potestad sancionadora. Teoría y práctica. Práctica y jurisprudencia administrativa», citado por Juan Carlos Cortes Tataje, «El principio de tipicidad en el Marco del procedimiento administrativo sancionador peruano: alcances sobre su contenido y regulación», *Actualidad Jurídica* 300 (2018): 240.

6 José Hurtado Pozo, «Derecho Penal y diferencias culturales; perspectiva general sobre la situación en el Perú», citado por Víctor Manuel Álvarez Pérez, «Alcances y aplicación de los principios de legalidad y de tipicidad en el Derecho Penal y su concordancia con la supremacía constitucional», en *El principio constitucional de legalidad y su aplicación en el Derecho administrativo, penal y tributario*, coord. Omar Cairo Roldán (Lima: Gaceta Jurídica, 2013), 148.

3. ¿La tipicidad del tributo es un principio subyacente en los principios de seguridad jurídica, legalidad, reserva de ley y derechos fundamentales de la persona?

Así como existen principios expresos, también hay los implícitos. Los primeros son aquellos que, según la doctrina, «el legislador constitucional logra enunciarlos con claridad y determinación»⁷. Por el contrario, otros «se mantienen subyacentes a la dicción del producto legislado suscitando un esfuerzo de índole inductiva para percibirlos y aislarlos. Son los principios implícitos...»⁸.

Como señala Alonso Vidal, los principios implícitos son aquellos «no expresos los que carecen de disposición, esto es, los no explícitamente formulados en alguna disposición constitucional o legislativa, sino que son elaborados o “construidos” por los intérpretes en el momento de aplicar el derecho»^[9].

En el desarrollo del derecho tributario contemporáneo existe un consenso en torno a los principios de seguridad jurídica, legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva y respeto de los derechos fundamentales de la persona como límites estructurales al poder de imposición del Estado.

Sin embargo, estos principios tributarios resultan insuficientes si no se complementan con el principio de tipicidad del tributo, que exige al legislador una descripción clara y definida de los elementos esenciales del tributo, así como la previsión de criterios y ajustes legales para los términos técnico-contables incorporados en ellos. Esta exigencia supone que el tipo legal sea determinable, de modo que el Estado solo pueda actuar dentro de sus límites y que el contribuyente cuente con la certeza necesaria respecto de las consecuencias jurídicas de sus actos. Ello no se encuentra garantizado de manera directa por los demás principios tributarios.

La tipicidad del tributo, si bien no ha sido «positivizada» por las leyes tributarias peruanas ni por la Constitución Política, se encuentra implícita, a nuestro juicio, en los principios de seguridad jurídica tributaria, legalidad, reserva de ley y respeto de los derechos fundamentales de la persona recogidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

7 Barros Carvalho, Curso de Derecho Tributario, 192.

8 Barros Carvalho, Curso de Derecho Tributario, 192.

9 Horacio José Alonso Vidal, «Los principios implícitos. Su relevancia en la aplicación del derecho», DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho, n.º 35 (2012): 162-163, <https://doi.org/10.14198/DOXA2012.35.07>

El principio de tipicidad tributaria y su relación con el empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la ley impuesto a la renta en la determinación de la hipótesis de incidencia en el Perú

3.1. Principio de seguridad jurídica

Según Alarcón García, el principio de tipicidad —al cual llama «principio de taxatividad o certeza tributaria»— es una derivación del Estado de derecho en general y del principio de seguridad jurídica en particular, pues «obliga a que las normas estén formuladas de manera concisa, clara y regulen situaciones jurídicas de un modo concreto...»[10].

Osorio comenta: «La dogmática tributaria vincula la seguridad jurídica con la tipicidad y exige que ambas se materialicen en términos particularmente estrictos. Así, por ejemplo, Simón Acosta, luego de afirmar que la certeza es el aspecto nuclear de la seguridad jurídica, destaca que ella se manifiesta especialmente en la exigencia de que los textos tributarios sean precisos, agregando que la legalidad supone que la administración sea mera ejecutora de una ley estricta»[11].

Como señala el Tribunal Constitucional peruano: «El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad»[12].

La tipicidad tributaria es un valor axiológico proyectado por el supraprincipio de seguridad jurídica, al convertir la voluntad del Estado en mandatos normativos con supuestos claros, determinables y previsibles.

3.2. Principio de legalidad

En la doctrina extranjera hay autores que sostienen que el principio de tipicidad del tributo deriva del principio de legalidad.

10 Gloria Alarcón García, «Sistema fiscal y principios tributario», en Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, coords. Isidoro Martín Dégano, Antonio Vaquera García y Gerardo Menéndez García (Valladolid: Lex Nova, 2005), 64.

11 Eugenio Simón Acosta, «El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario», citado por Hugo Osorio Morales, «Taxatividad tributaria, elusión y seguridad jurídica: criterios para una evaluación», Revista de Derecho 36, n.º 1 (2023), 209, <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502023000100205>

12 Tribunal Constitucional del Perú, Exp. n.º 0016-2002-AI/TC, 30 de abril de 2003, fundamento 3. Este expediente corresponde a la acción de inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Notarios de Junín contra el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley n.º 27755.

García Novoa opina que «la legalidad del tributo es una concreción del principio de legalidad de la actividad financiera de los entes públicos y enlaza directamente con el requisito de tipicidad»[13], y que «la tipicidad del hecho imponible se vincula a la existencia de normas típicas, de hechos imponibles que respeten el principio de tipicidad, de vinculación de la administración tributaria a la hora de aplicar estos tipos impositivos, es decir, de respeto por parte de la administración de los tipos fijados legalmente »[14].

Héctor Villegas dice que la tipicidad tributaria es una consecuencia del principio de legalidad, la «potestad tributaria se convierte (...) en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. (...) esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales (...) La vigencia de tal principio origina consecuencias (...): 1) Tipicidad del hecho imponible. El hecho o situación tomado como hipótesis concionante de la obligación tributaria debe estar señalado con todos sus elementos componentes y debe permitir conocer con certeza si, desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable»[15].

En el Perú, el principio de legalidad tributaria formulado por el Tribunal Constitucional, *nullum tributum sine lege*, utiliza el término regular, al que resulta intrínseca la idea de tipificar, cuando dice: «La imposibilidad de la administración tributaria de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no lo regula»[16]. El Diccionario de la Lengua Española define regular como «determinar las reglas o normas a que debe ajustarse alguien o algo» y «tipificar» significa «definición por la ley de una conducta...»[17].

13 García Novoa, El concepto de tributo, 209.

14 César García Novoa, «Algunas consideraciones sobre el escenario del Derecho Tributario moderno», *Advocatus* n.º 12 (2005): 19, <https://doi.org/10.26439/advocatus2005.n012.2706>

15 Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 9.ª ed. (Buenos Aires: Astrea, 2009), 228.

16 Tribunal Constitucional del Perú, Sentencias Exp. n.ºs 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC acumulados del 27 de setiembre de 2004, fundamento 39. Se refiere a acciones de inconstitucionalidad contra diversos artículos de la Ley n.º 28046, que crea el fondo y la contribución solidaria para la asistencia previsional.

17 Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 24.a ed. (2024), s. v. «regular», <https://dle.rae.es/regular?m=form>; s. v. «tipificar», <https://dle.rae.es/tipificar?m=form>

3.3. Principio de reserva de ley

Para Eugenio Simón Acosta, el principio de tipicidad del tributo resulta del principio de reserva de ley pues este «presupone y comprende dentro de sí el principio de tipicidad del tributo. No hay más tributos que los tipificados legalmente de igual modo que no hay delito sin ley»¹⁸; «la reserva de ley significa también tipicidad legal de los elementos esenciales del tributo reservados a la ley» [19], pues son inexigibles los tributos no previstos legalmente.

Según Osvaldo Casás, la reserva de ley se correlaciona con el principio de tipicidad/taxatividad, que es su consecuencia, pues la ley debe describir la hipótesis de incidencia tributaria con enunciados *taxationis causae* (exactitud) y no con ejemplificaciones *exemplificatio causae* [20].

Creemos que en las definiciones del principio de reserva de ley que adopta la Corte Suprema de Justicia se desprende el principio de tipicidad tributaria a través de los términos determinar y regular los elementos del tributo. Por ejemplo, el fundamento 6.7 de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del Perú [21] concluye: «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 «la Administración solo podrá cobrar tributos en la forma en que esté regulado en la ley, sin que a través de su interpretación o con la emisión de resoluciones administrativas grave actos que no constituyen hechos imposables».

Según el Diccionario de la Lengua Española, determinar significa «señalar o indicar algo con claridad o exactitud» y regular significa «determinar las reglas o normas a que debe ajustarse alguien o algo», lo que nos conecta con

18 Eugenio Simón Acosta, «Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias», en *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en Homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, coords. José Ignacio Sánchez Macías, Rafael Calvo Ortega y Fernando Carmelo Rodríguez López (Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 2005), 831.

19 Simón Acosta, «Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias», 831 y 832.

20 Osvaldo H. Casás, «Principios jurídicos de la tributación», en *Tratado de Tributación*, t. I, vol. 1, dir. Horacio García Belsunce (Buenos Aires, Astrea, 2003), 286.

21 Corte Suprema de Justicia del Perú, Casación n.º 4795-2018-Lima, 2 de diciembre de 2020, fundamento 6.7. Se refiere a una controversia sobre la procedencia de determinados reparos al impuesto a la renta del ejercicio 2003, relacionados con la deducción de comisiones y costos de endeudamiento.

el concepto de tipificar, que significa «definición por la ley de una conducta...»[22].

3.3.1. Limitaciones del principio de reserva de ley frente al principio de tipicidad tributaria

El principio de tipicidad tiene dos mandatos que el principio de reserva de ley no contempla: uno material, dirigido al legislador para describir los elementos de la conducta (aplicación del principio de tipicidad en la ley), y otro dirigido al órgano encargado de la imposición, que reclama la absoluta adecuación entre el hecho realizado y el tipo descrito en la norma (tipicidad en aplicación de la ley) [23].

Por su parte, el principio de reserva de ley relativa tributaria asegura que sea la ley, y no normas de inferior rango, la que regule formalmente el tributo.

Además, la tipicidad tributaria explica la prohibición de que las normas reglamentarias intervengan en los elementos esenciales del tributo desde la perspectiva del derecho del contribuyente a la certeza respecto del tipo legal (seguridad jurídica subjetiva)[24], mientras que el principio de reserva de ley lo prohíbe por razones de competencia.

Es decir, la tipicidad tributaria garantiza la certeza en la descripción de los elementos esenciales del tributo, mientras que la reserva de ley garantiza que el tributo tenga origen legal.

3.4. Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona

El principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona —consagrado en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú— establece que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los derechos fundamentales de la persona, tales como la libertad de empresa, el derecho de propiedad, el derecho al trabajo, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las

22 Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, 24.a ed. (2024), s.v. «determinar»; <https://dle.rae.es/determinar?m=form>; «regular»; «tipificar»,

23 Joan Manuel Trayter y Vicenç Aguado Cudolà, Derecho administrativo sancionador: materiales, citado por César Delgado, «Elementos para entender los alcances del principio de tipicidad en las infracciones cometidas por servidores públicos: Apuntes con relación a la sentencia del Tribunal Constitucional en la Contraloría General de la República», Derecho y Sociedad 2, n.º 54 (2020): 25.

24 César García Novoa, «La concepción actual de los principios tributarios», en Derecho Tributario. Tópicos contemporáneos. Libro Homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho (Lima: Editora Jurídica Grijley, 2011), 108-109.

comunicaciones, el derecho a la intimidad, el derecho de defensa y el debido proceso, pues «tal previsión recoge un principio inherente al Estado Constitucional: el de eficacia directa de los derechos fundamentales»²⁵.

Respetar los derechos fundamentales del contribuyente significa que la persona y su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado, conforme al artículo 1 de la Constitución.

Creemos que la tipicidad tributaria es un principio inserto en el principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona y, a la vez, un derecho del contribuyente. Es un principio inserto porque obliga al legislador a describir con claridad y determinabilidad los elementos esenciales del tributo, a fin de respetar los derechos fundamentales de propiedad e igualdad del contribuyente; y constituye un derecho del contribuyente a contribuir con certidumbre dentro de los márgenes del tributo tipificado, así como a que cualquier autoridad u organismo público se abstenga de exigir el pago de tributos fuera del tipo legal.

Por ejemplo, el Estado no puede exigir el pago de un tributo ni gravar el patrimonio del contribuyente sin que sus elementos estén suficientemente tipificados en la ley, pues «el reconocimiento de los derechos fundamentales (comúnmente en la norma fundamental de un ordenamiento) es presupuesto de su exigibilidad como límite al accionar del Estado»^[26].

La tipicidad del tributo como derecho y como principio inserto en el respeto a los derechos fundamentales de la persona, asegura que el legislador no afecte el «contenido esencial» del derecho de propiedad y del derecho a la igualdad mediante regulaciones tributarias poco claras o imprecisas. De este modo, se evita que la autoridad tributaria disponga de espacios para interpretaciones arbitrarias que generen mayores cargas tributarias a las previstas por la ley o restrinjan gravemente los derechos fundamentales del contribuyente.

25 Instituto de Administración Tributaria, Manual de Derecho Tributario. Parte General, t. 1 (Lima: IAT - Sunat, 2023), 66. <https://iat.sunat.gob.pe/sites/default/files/documentos/2023/09/archivos/manualdtparte1.pdf>

26 Tribunal Constitucional. Exp. n.º 1417-2005-AA/TC, 8 de julio de 2005, fundamento 2. La sentencia resuelve el recurso de agravio constitucional interpuesto por Manuel Anicama Hernández contra la decisión que declaró improcedente su demanda de amparo.

4. Concepto de la tipicidad del tributo en la doctrina

En la doctrina tributaria, el principio de tipicidad del tributo ha sido definido como «la estricta necesidad de que la ley advencia traiga en su núcleo, de modo expreso e inequívoco, los elementos descriptivos del hecho jurídico y los datos prescriptivos de la relación obligacional»[27].

Padre y Carvalho sostienen que la tipicidad del tributo debe entenderse no como un requisito para la selección de conceptos absolutamente precisos para definir hipótesis de incidencia, sino como garantía de previsibilidad y determinabilidad de los elementos esenciales del tributo, utilizando información clara y exacta en la mayor medida posible, evitando el uso de conceptos abiertos, vagos o indeterminados, así como la tributación por analogía [28].

Según la doctrina expuesta, la tipicidad del tributo consiste incorporar en la ley los elementos descriptivos del hecho jurídico y los datos que prescriben la relación obligacional. Ello implica que los elementos esenciales del tributo (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen) estén claramente descritos y delimitados en una norma legal, sin ambigüedades. Excepcionalmente, puede recurrirse a conceptos indeterminados, siempre que comprendan supuestos que compartan características esenciales o cuyo contenido sustancial haya sido previamente delimitado.

4.1. Definición de la tipicidad tributaria en el Perú

Hemos optado por utilizar la denominación principio de tipicidad tributaria en vez de principio de tipicidad del tributo, no solo por semántica, sino también por razones de gnoseología y sistematización. Desde una perspectiva gnoseológica, dicha denominación abarca todo el fenómeno tributario —no solo tributos, sino también los supuestos de liberación tributaria, las infracciones tributarias y las manifestaciones administrativas de colaboración con la administración tributaria—. Asimismo, dicho principio exige al legislador claridad y determinabilidad en la descripción de los supuestos y exige a la

27 Paulo de Barros Carvalho, «Entre la forma y el contenido: crítica a la interpretación económica de los hechos jurídicos», *Revista de Derecho Segunda Época*, año 9, n.º 9 (2014): 98. <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/issue/download/24/14>

28 Diogo Vidal Padre e Ivan Lira de Carvalho, «Revisando o princípio da tipicidade tributária: uma análise a partir da noção de conceitos e tipos», *Revista Opinião Jurídica* 20, n.º 34 (2022): 33.

administración tributaria considerar irrelevantes los condicionamientos y requisitos que incorpore al tipo legal mediante la interpretación. Desde una perspectiva sistemática, la denominación establece un nexo con la tipicidad penal y la tipicidad infractora, y se integra como un principio constitucional del derecho tributario por guardar coherencia con los demás principios tributarios de los cuales es subyacente.

A partir de lo expuesto, proponemos la siguiente definición del principio de tipicidad tributaria:

Mandato material dirigido al legislador para que los elementos esenciales del tributo —hecho gravado, sujeto pasivo, base imponible y alícuota— se encuentren descritos en la ley de manera clara y determinable, mediante tipificaciones cerradas y semiabiertas (determinables), así como los supuestos de liberación tributaria, la descripción de infracciones tributarias y las manifestaciones administrativas de colaboración con la administración tributaria; que remita excepcionalmente al reglamento, por razones técnicas, la concreción de estas tipificaciones dentro de límites previamente establecidos por la ley; y que los términos técnicos o jurídicos especializados incorporados en dichos elementos estén definidos por la ley o, en su defecto, que se fijen criterios o ajustes legales que orienten su interpretación cuando la ley haga remisiones expresas o existan remisiones implícitas a normas técnicas. Tratándose de remisiones expresas a normas técnicas, deberá identificarse la norma y la versión aplicable.

5. Casos de vulneración del principio de tipicidad tributaria en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento

5.1. Términos contables incorporados en la hipótesis de incidencia del impuesto sin definición o sin desarrollo de criterios legales o ajustes orientadores de interpretación, y sin remisión expresa a las normas contables

Encontramos, entre otros, los siguientes ejemplos en la Ley del Impuesto a la Renta:

Inventario y existencias

«Artículo 62°.- Los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias

por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS). b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL). c) Identificación específica. d) Inventario al detalle o por menor. e) Existencias básicas. El reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos».

Activo fijo

«Artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta: “El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley...”».

5.2. Regulaciones autónomas del reglamento y sin delegación que contravienen la tipicidad legal del gasto deducible

En el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros incisos, se encuentran:

Gastos que inciden simultáneamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas

«Inciso p) Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente inci dan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas...».

El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece únicamente el criterio material de causalidad para la deducibilidad del gasto, basado en su vinculación con la generación de renta gravada. La norma legal no prevé ni delega al reglamento el desarrollo de un método específico para distribuir los gastos comunes entre rentas gravadas y rentas no gravadas.

El principio de tipicidad tributaria y su relación con el empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la ley impuesto a la renta en la determinación de la hipótesis de incidencia en el Perú

Mermas y desmedros

«Inciso c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, ... Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente... En caso contrario, no se admitirá la deducción. Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de dos (2) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes».

El inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no limita la forma de acreditación ni delega su regulación al reglamento, pues establece: «Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes».

5.3. Regulaciones del reglamento por delegación en blanco que contravienen la tipicidad legal del gasto deducible

Encontramos, entre otros, los siguientes casos:

Supuestos de vinculación del titular, accionista, participacionista, socio o asociado para fines de definir el valor de mercado de las remuneraciones

El artículo 21, inciso l) del Reglamento establece los supuestos de vinculación del accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado con la persona jurídica empleadora. El artículo 37, inciso ñ) de la ley delega en blanco al reglamento el establecer los supuestos de vinculación:

«ñ) Las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas o socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación...».

Depreciación de bienes (diferentes de edificaciones y construcciones)

El inciso b) del artículo 22 del Reglamento del Impuesto a la Renta señala que los demás bienes, diferentes a edificación y construcción, afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte según tabla.

El artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que otros bienes distintos a edificaciones «se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento». Esto significa que el reglamento está decidiendo sobre un elemento esencial del gasto (el porcentaje de depreciación aplicado).

6. El principio de tipicidad del tributo: ¿expansión del poder tributario o limitación de su ejercicio?

La tipicidad tributaria impide que el legislador adopte un doble estándar: regular la tipicidad de las infracciones para no sancionar conductas no tipificadas y, al mismo tiempo, admitir términos técnicos contables sin definición legal, sin criterios orientadores de interpretación y con delegaciones reglamentarias en blanco o sin delegación para determinar tributos fuera de la tipicidad legal.

La tipicidad tributaria cumple una función garantista, por un lado, orientada a contener la discrecionalidad del intérprete y del legislador infralegal de crear o ampliar el tributo, así como de los supuestos de liberación tributaria y descripción de infracciones tributarias a través de la interpretación de términos contables, y vía reglamentaciones sin delegación o con delegación en blanco; y, por otro lado, preservar la certeza y la capacidad contributiva del contribuyente.

Por tanto, la tipicidad no constituye un principio de expansión del poder tributario, sino un límite constitucional a su ejercicio que complementa y refuerza al principio de reserva de ley.

Esta necesidad de límites se hace evidente en la práctica administrativa actual. Así lo ha puesto de relieve el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), que, en la Resolución de las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, abordó el tema «Reconsideración de la Dedución de Gastos: In-

El principio de tipicidad tributaria y su relación con el empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la ley impuesto a la renta en la determinación de la hipótesis de incidencia en el Perú

tegración a un mundo Globalizado» y examinó de forma crítica y sistemática las restricciones a la deducción de gastos en el Impuesto a la Renta en el Perú mediante regulaciones reglamentarias sin delegación y delegaciones en blanco, las cuales vulneran el principio de reserva de ley, según las Conclusiones 5 y 6[29].

Creemos que el principio de tipicidad tributaria reforzaría el respeto al principio de reserva de ley: este último exige que el tributo esté previsto en la ley y que las delegaciones cuenten con parámetros previamente establecidos; la tipicidad exige, además, que los elementos esenciales del tributo estén descritos en la ley de manera clara, determinable y definida, excluyendo de su configuración los agregados normativos introducidos mediante la interpretación de normas contables y las regulaciones reglamentarias extralegales.

7. El empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la Ley del Impuesto a la Renta

7.1. NIC/NIIF en Perú

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se refieren al conjunto de reglas creadas para establecer la información que aparece en los estados financieros de una organización, emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) entre 1973 y 2001 [30]. Después del 2001, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) asumió la función normativa y comenzó a emitir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/IFRS), las cuales se actualizan con mayor frecuencia y ofrecen un marco más completo[31] para registrar y presentar estados financieros.

Las normas contables vigentes en el Perú son las que aprueba el Consejo Normativo de Contabilidad; una NIC o NIIF por sí misma no es una norma contable vigente en Perú.

29 Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), Resolución de las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: «Reconsideración de la Deducción de Gastos: Integración a un mundo Globalizado» (Lima: IPDT, 2025), 2, <https://www.ipdt.org/resolucion-xvii-jornadas-2025/>

30 Euroinnova, «Qué son las normas internacionales de contabilidad», <https://www.euroinnova.pe/blog/que-son-las-normas-internacionales-de-contabilidad>

31 Steve Gonzales, «NIC y NIIF en Perú: diferencias clave y su impacto en la contabilidad», Blog IFCET, 25 de agosto de 2025. <https://ifcet.com.pe/blog/nic-y-niif-en-peru-diferencias-clave-y-su-impacto-en-la-contabilidad-2025/>

En materia societaria, las NIC y NIIF oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad son de cumplimiento obligatorio por mandato de la Ley General de Sociedades[32].

7.2. Sistema de balances independientes

A raíz de la entrada en vigencia de las NIIF y, en materia tributaria, de lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento del TUO de Renta —referido a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y por ende a las normas contables—, se originó un debate académico nacional sobre si la base imponible del Impuesto a la Renta parte del sistema de balance único con correcciones, o del sistema de balances independientes (balance tributario); la doctrina se inclinó por la segunda posición[33].

En consecuencia, en materia tributaria peruana, se optó por el sistema de balances independientes por mostrar mayor seguridad jurídica en la determinación del impuesto sobre una utilidad tributaria que se calcula con base en las normas tributarias, evitando que «las normas contables influyan en la determinación de la renta neta, a través de la interpretación o la remisión supletoria de las normas tributarias»[34].

Bajo un sistema de balances independientes, hay que distinguir entre normas contables que, por remisión de la ley tributaria, tienen valor jurídico derivado y normas contables con valor técnico referencial que no tienen tal remisión.

7.3. Normas contables: valor jurídico derivado y valor técnico referencial

Cuando la norma contable es introducida expresamente por remisión de una ley, ocurre la introducción de una norma técnica al sistema jurídico —no de norma jurídica—, pero adquiere, por esta invitación de la ley, un valor jurí-

32 Fredy Richard Llaque Sánchez e Irvin Luis Llave Angulo, *Contabilidad y finanzas básicas* (Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2023), 24.

33 Marilú Pedraza Mac Lean, «Presentación de la Relatora General. XII Jornadas Nacionales de Tributación del IFA Grupo Peruano. Implicancias Tributarias en la aplicación de las normas». Asociación Fiscal Internacional (IFA) 2014. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/06/pedraza_26-02-2014_xijorifa.pdf

34 César García Novoa, «Uso de las NIIF en la determinación del Impuesto a la Renta», *Tributa AIC*, 14 de julio de 2021, 4. <https://contadores-aic.org/uso-de-las-niif-en-la-determinacion-del-impuesto-a-la-renta/>

dico derivado, obligatorio en los contextos específicos en que la ley expresamente lo remite, como ocurre en el derecho societario, donde las NIC y NIIF aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad «son de cumplimiento obligatorio por mandato de la Ley General de Sociedades»[35].

Preferimos utilizar la denominación normas contables de valor jurídico derivado obligatorio en vez de normas contables de uso obligatorio por la ley, porque esta última es vaga: no deja claro que la obligatoriedad es un préstamo de soberanía de la ley, ni establece que su nivel es subordinado a la ley, ni que el legislador ha validado la idoneidad de la norma contable; además, sugiere que cualquier cambio contable de forma autónoma será obligatorio, sin enfatizar que ese valor depende de su vínculo con la ley, lo que exige un análisis más crítico.

Tener valor jurídico derivado significa que la norma contable tiene fuerza interpretativa directa en el contexto específico de la remisión de la ley y es herramienta jurídica argumentativa de los operadores jurídicos, pero nunca norma jurídica.

De otra parte, las normas contables aprobadas por el CNC que no han sido introducidas al subsistema tributario porque no hay remisión expresa de la ley tributaria tienen un valor técnico instrumental para interpretar los términos contables incorporados por la ley, al cual puede recurrirse justificadamente luego de haber intentado esclarecer el término mediante otras normas tributarias o normas jurídicas no tributarias, pero nunca de forma directa y obligatoria, ya que el fundamento de sus disposiciones es el derecho privado y sus reglas son de aceptación voluntaria e informativa de la situación de la empresa.

Como dice García Novoa: «Las disposiciones contables contenidas en estas reglas internacionales carecen de naturaleza normativa (...). Su base de Derecho Privado determina que sus disposiciones sean simples reglas de aceptación voluntaria»[36].

Por ejemplo, cuando la Ley del Impuesto a la Renta no tiene una definición de existencias ni hay remisión legal, puede recurrirse a la definición contable[37] agregamos motivadamente, luego de acudir primero a otras normas jurídicas tributarias y no tributarias.

35 Llaque Sánchez y Llave Angulo, Contabilidad y finanzas básicas, 24.

36 García Novoa, «Uso de las NIIF en la determinación del Impuesto a la Renta», 4.

37 KPMG, Resumen Ejecutivo 2017-2018. NIFF y sus implicancias fiscales en el Perú (Lima:

7.4. Incidencia de las normas contables en el principio de reserva de ley y rol del principio de tipicidad tributaria

La doctrina extranjera advierte que el soft law, una vez introducido al sistema jurídico, «puede llegar a afectar los derechos individuales»^[38] y «puede ser contrario al principio de legalidad que rige en ciertos Estados en relación con la regulación de determinadas materias, entre las que destaca la tributaria»³⁹, al poder modificar el significado de un instrumento jurídicamente vinculante sin necesidad de modificar su texto, sino simplemente reinterpretándolo^[40]. Por lo tanto, aunque el soft law por sí mismo no constituya una fuente de derecho, sí que puede llegar a influir en los derechos y obligaciones jurídicas que se derivan del hard law a través de su interpretación⁴¹.

En el Perú, las NIC/NIIF aprobadas por el CNC son soft law; algunas han sido introducidas a nuestro subsistema legal tributario a través de remisiones expresas de la Ley del Impuesto a la Renta, que les otorgan valor jurídico derivado para interpretar los términos contables incorporados por las normas tributarias, directa y obligatoriamente en esos casos, sin que el legislador haya fijado criterios o ajustes expresos que guíen su interpretación, salvo la genérica expresión de que no se opongan a lo dispuesto por la ley. Lo mismo sucede con las normas contables sin remisión.

Sarmiento advierte que «el soft law pone en cuestión el principio de legalidad y la sumisión de la Administración a la Ley, aspectos básicos del Derecho público, tradicionalmente concebidos como garantías para el ciudadano, que se han visto erosionados por la necesidad de garantizar una mayor efectividad y flexibilidad en la actuación de los poderes públicos»⁴².

En el Perú, la erosión del principio de reserva de ley mediante el uso interpretativo de las normas contables en el Impuesto a la Renta empresarial se debe a que, sin ser normas jurídicas, tienen poder para ampliar la base imponible vía la interpretación. Como dice Tarsitano, «los abogados a veces nos

KPMG, 2018), 36.

38 Matthias Goldmann, «Inside Relative Normativity ...», citado por Alberto Vega García, «El soft law en la fiscalidad internacional» (tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra, 2014), 133.

39 Vega García, «El soft law en la fiscalidad internacional», 133.

40 Goldmann, «Inside Relative Normativity ...», citado por Vega García, «El soft law en la fiscalidad internacional», 134.

41 Vega García, «El soft law en la fiscalidad internacional», 41.

42 Daniel Sarmiento, «La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law», citado por Vega García, «El soft law en la fiscalidad internacional», 134.

El principio de tipicidad tributaria y su relación con el empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la ley impuesto a la renta en la determinación de la hipótesis de incidencia en el Perú

referimos a la contabilidad como una herramienta o técnica que atenta contra determinados principios, como son el principio de legalidad, y extienden el hecho imponible a situaciones o supuestos de que posiblemente la renta no está realizada o el hecho imponible no está devengado»[43].

El rol de la tipicidad tributaria como principio tributario es garantizar, frente a normas contables carentes de fuerza normativa y coercibilidad en el ámbito tributario, pero que ponen en crisis el principio de reserva de ley por su capacidad para generar efectos jurídicos mediante la interpretación del significado y alcance de los términos técnicos que componen el tributo, una clara descripción y determinación de los elementos esenciales del tributo y los términos contables incorporados «no bastara con que las conductas fiscales exigibles a los ciudadanos se establezcan en preceptos legales, sino que los mismos deben estar formuladas de forma que no se traslade a los aplicadores la función determinar del an y el quantum de la obligación de los deberes fiscales»[44].

8. ¿Se justifica reconocer la tipicidad tributaria como principio tributario en el Perú?

Consideramos que sí, por dos razones principales:

a) Estructura del Impuesto a la Renta empresarial

En nuestro país, la base imponible del Impuesto a la Renta empresarial se rige por el sistema de balances independientes que separa la técnica contable de la norma tributaria; la contabilidad funciona como base metodológica sobre la cual la ley ejerce su potestad para tipificar la base imponible, fijando agregados y deducciones tributarias sobre el resultado contable: define qué ingresos están gravados y cuáles no (tipicidad del ingreso), y establece límites y requisitos a la deducción del gasto (tipicidad del gasto). Si no hay requisitos y condicionamientos que figuren en el tipo legal, la autoridad tributaria

43 Alberto Tarsitano, «Contabilización del Derecho Tributario», en Cuadernos de Trabajo. XXIV Foro Anual de tributación minero energético, ed. José Eduardo Roca Serkovic (Lima: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2025), 44.

44 César García Novoa, El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, citado por Alberto Tarsitano, «Interpretación de la ley tributaria», en Tratado de Tributación, t. I, vol.1, dir. Horacio A. García Belsunce (Buenos Aires: Astrea, 2003), 455.

no puede crearlos discrecionalmente, sino que debe respetar el resultado del balance contable.

La estructura de balances independientes prevista en la Ley del Impuesto a la Renta exige el reconocimiento del principio de tipicidad tributaria, pues solo la ley y no la realidad contable puede crear la obligación tributaria cuyos componentes deben ser regulados por el legislador de forma clara y determinable.

En España sucede lo contrario: no hay interés por el principio de tipicidad tributaria porque la utilidad tributaria del Impuesto a la Renta empresarial se forma del balance único de resultado contable con algún posible ajuste posterior por el legislador.

b) Vulneración del principio de reserva de ley en la práctica legislativa

En el Perú, el principio de legalidad según el Tribunal Constitucional no hace referencia al «grado de concreción de los elementos del tributo» como ocurre en España; es el principio de reserva de ley el que señala que «el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando se regulen los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso habrá entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular esta materia»[45].

Palao Taboada explica que la atención al principio de tipicidad del tributo en la doctrina española es escasa, pues se le considera un simple aspecto del principio de legalidad[46]. Creemos que ello se debe, en parte, a que este principio, como «grado de concreción de los elementos del tributo», es acatado por el legislador español y a la estructura del Impuesto a la Renta empresarial que no lo exige, pues cualquier cambio o novedad en las normas contables modifica el régimen tributario y la utilidad tributaria gravada.

45 Tribunal Constitucional del Perú, Exp. n.º 0042-2004-AI/TC, 13 de abril de 2005, fundamento 12. El caso versa sobre una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal, modificado por el Decreto Legislativo n.º 952, respecto de la regulación del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos y de la exclusión de determinados espectáculos culturales de su ámbito de aplicación.

46 Carlos Palao Taboada, «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en las normas tributarias)», Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, n.º 1 (1997): 220. https://afduam.es/wp-content/uploads/pdf/1/palao_taboada.pdf

El principio de tipicidad tributaria y su relación con el empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la ley impuesto a la renta en la determinación de la hipótesis de incidencia en el Perú

En la práctica peruana, el legislador no acata el grado de concreción como debería: deja términos contables de los aspectos esenciales del tributo sin definir, no les fija criterios legales ni hace remisiones específicas a normas técnicas que indiquen la versión para su uso interpretativo; además, en elementos esenciales del impuesto realiza delegaciones reglamentarias en blanco o sin delegación.

El IPDT, en la Resolución de las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario sobre «reconsideración de la deducción de gastos: integración a un mundo globalizado», centró el análisis en cómo se reconoce y restringe la deducción de gastos en el impuesto a la renta en el Perú a través de reglamentaciones sin delegación expresa o con delegación en blanco, alertando sobre la violación del principio de reserva de ley en las conclusiones 5 y 6 [47].

Esta práctica legislativa y reglamentaria que vulnera el principio de reserva de ley justifica que se reconozca la tipicidad tributaria como principio que refuerce y complementa al principio de reserva de ley, mediante la función garantista de exigencia material que carece el principio de reserva de ley: requerir al legislador claridad y determinabilidad en la descripción y contenido de los elementos esenciales del tributo, definición de los términos técnicos que incorpore al tributo o, en su defecto, fijar criterios o ajustes legales que guíen la interpretación de las normas técnicas, y rechazo por irrelevantes — por no estar dentro del tipo legal — toda formalidad o requisito impuesto por regulaciones reglamentarias sin delegación o con delegación en blanco, o vía interpretación.

9. Sentencia de Casación n.º 4795-2018-Lima

La controversia tributaria era si los conceptos contables de interés y costo de producción, no definidos, pero previstos en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, podían ser interpretados y dotados de contenido mediante normas contables (NIC 16 y NIC 23) para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

47 Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), Resolución de las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: «Reconsideración de la deducción de gastos: integración a un mundo globalizado», (Lima: IPDT, 2025), 2.

Sostenemos que el trasfondo de la controversia tributaria es la vulneración del principio de tipicidad tributaria: la deficiente regulación tanto de interés como de costo de producción en el artículo 41 LIR y normas conexas es lo que dio lugar al conflicto resuelto en la casación.

El segundo párrafo del artículo 41 de la LIR no regulaba un tratamiento de intereses y comisiones de financiamiento como elementos del costo de producción, ni el contenido y determinación del costo de producción e interés; se limitaba a describir el contenido de los costos de adquisición y a indicar que en ningún caso los intereses formarían parte de este.

La sentencia de casación en sus conclusiones no llena el concepto de interés ni de costo de producción, sino que se concentra en recordar que las NIC no son fuentes del derecho tributario ni normas jurídicas para dar contenido a elementos esenciales del tributo —para lo cual se remite a la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario y al principio de reserva de ley—, y que sirven de referencia para aplicar normas tributarias en elementos esenciales protegidos por el principio de reserva de ley si tienen remisión expresa de la ley, pero están proscritas si no cuentan con tal remisión[48].

De modo que la sentencia no abordó el problema de fondo: la vulneración de la tipicidad tributaria por el legislador, que se hace visible en el caso. Hay un mandato —«en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable»— y una incorporación del término costo de producción sin un contenido normativo suficientemente determinado para orientar su aplicación en casos complejos de financiamiento estructurado.

Este precedente puede interpretarse como una reafirmación jurisprudencial de que el principio de reserva de ley no es respetado por el legislador en cuanto al «grado de concreción de los elementos esenciales del tributo por la ley», lo que reclama el reconocimiento del principio de tipicidad tributaria para garantizar en grado suficiente la determinación material de los elementos esenciales del tributo y los términos técnicos incorporados, y evitar que la obligación tributaria quede configurada por disposiciones ajenas al sistema de fuentes del derecho tributario, o por reglamentaciones autónomas o con delegación en blanco.

48 Corte Suprema de Justicia del Perú, Casación n.º 4795-2018-Lima, 2 de diciembre de 2020, fundamentos 6.11 y 6.12.

10. Conclusiones

La tipicidad tributaria es un principio tributario constitucional subyacente en los principios tributarios reconocidos por el artículo 74 de la Constitución del Perú, constituye un mandato material dirigido al legislador para que el contenido de los elementos esenciales del tributo y los términos técnicos incorporados estén descritos de forma clara y determinable, así como los supuestos de liberación tributaria, la descripción de infracciones tributarias y las manifestaciones administrativas de colaboración con la administración tributaria.

La tipicidad tributaria limita la potestad tributaria y filtra la creación o ampliación del tributo, así como los supuestos de liberación tributaria y descripción de infracciones tributarias a través de términos técnicos sin definir o sin ajustes que guíen su interpretación, y las reglamentaciones sin delegación o con delegación en blanco por alterar el alcance del tipo legal tributario y debilitar la reserva de ley.

Las normas contables publicadas en el Perú tienen valor jurídico derivado cuando existe remisión de la ley tributaria, lo que les confiere fuerza interpretativa directa en el contexto específico de la remisión; en ausencia de esta, tienen valor técnico referencial cuando no existe tal remisión; en este caso, su utilización con fines interpretativos debe estar debidamente motivada y producirse luego de acudir primero a otras normas jurídicas tributarias y no tributarias. Sirven de herramienta jurídica argumentativa e interpretativa para los operadores jurídicos, pero nunca constituyen normas jurídicas.

El principio de tipicidad tributaria se justifica por la estructura del impuesto a la renta empresarial en el Perú de balances independientes y la vulneración del principio de reserva de ley en la práctica legislativa, y por resolver la problemática al filtrar interpretaciones de contenido normativo en elementos esenciales del tributo a través de normas contables, y el ingreso de elementos extralegales vía reglamentos que inciden en el an y el quantum de la obligación fiscal como se demuestra en la Casación n.º 4795-2018-Lima.

REFERENCIAS

- Alarcón García, Gloria. «Sistema fiscal y principios tributarios». En *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, editado por Isidoro Martín Dégano, Antonio Vaquera García y Gerardo Menéndez García, 55-92. Valladolid: Lex Nova, 2005.
- Alonso Vidal, Horacio José. «Los principios implícitos. Su relevancia en la aplicación del derecho». *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 35 (2012): 157-172. <https://doi.org/10.14198/DOXA2012.35.07>
- Álvarez Pérez, Víctor Manuel. «Alcances y aplicación de los principios de legalidad y de tipicidad en el Derecho Penal y su concordancia con la supremacía constitucional». En *El principio constitucional de legalidad y su aplicación en el Derecho administrativo, penal y tributario*, coordinado por Omar Cairo Roldán (Lima: Gaceta Jurídica, 2013).
- Barros Carvalho, Paulo de. *Curso de Derecho Tributario*. Lima: Grijley, 2012.
- Barros Carvalho, Paulo de. «Entre la forma y el contenido: crítica a la interpretación económica de los hechos jurídicos». *Revista de Derecho*, segunda época, año 9, n.º 9 (2014): 81-108. <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/issue/download/24/14>
- Casás, Osvaldo H. «Principios jurídicos de la tributación». En *Tratado de Tributación*, t. I, vol. 1. dir. Horacio García Belsunce, 219-257 Buenos Aires: Astrea, 2003. 219-257
- Cortes Tataje, Juan Carlos. «El principio de tipicidad en el marco del procedimiento administrativo sancionador peruano: alcances sobre su contenido y regulación». *Actualidad Jurídica* 300 (2018): 239-244.
- Delgado, César. «Elementos para entender los alcances del principio de tipicidad en las infracciones cometidas por servidores públicos: apuntes con relación a la sentencia del Tribunal Constitucional en la Contraloría General de la República». *Derecho y Sociedad* 2, n.º 54 (2020): 23-47. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/22432>

El principio de tipicidad tributaria y su relación con el empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la ley impuesto a la renta en la determinación de la hipótesis de incidencia en el Perú

García Novoa, César. El concepto de tributo. Madrid: Marcial Pons, 2009.

García Novoa, César. «Algunas consideraciones sobre el escenario del Derecho Tributario moderno». *Advocatus*, n.º 12 (2005): 18-26. <https://doi.org/10.26439/advocatus2005.n012.2706>

García Novoa, César. «La concepción actual de los principios tributarios». En *Derecho Tributario. Tópicos contemporáneos. Libro homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2011.

García Novoa, César. «Uso de las NIIF en la determinación del Impuesto a la Renta». *Tributa AIC*, 14 de julio de 2021. <https://contadores-aic.org/uso-de-las-niif-en-la-determinacion-del-impuesto-a-la-renta/>

Instituto de Administración Tributaria. *Manual de Derecho Tributario. Parte General*, t. 1. Lima: IAT-Sunat, 2023. <https://iat.sunat.gob.pe/sites/default/files/documentos/2023/09/archivos/manualdtparte1.pdf>

Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). *Resolución de las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: Reconsideración de la Deducción de Gastos: Integración a un Mundo Globalizado*. Lima: IPDT, 2025. <https://www.ipdt.org/resolucion-xvii-jornadas-2025/>

Kelsen, Hans. *Teoría pura del Derecho*. México: UNAM, 1987.

KPMG. *Resumen Ejecutivo 2017-2018. NIIF y sus implicancias fiscales en el Perú*. Lima: KPMG, 2018.

Llaque Sánchez, Fredy Richard, e Irvin Luis Llave Angulo. *Contabilidad y finanzas básicas*. Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2023.

Osorio Morales, Hugo. «Taxatividad tributaria, elusión y seguridad jurídica: criterios para una evaluación». *Revista de Derecho* 36, n.º 1 (2023). <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502023000100205>

Padre, Diogo Augusto Vidal, e Ivan Lira de Carvalho. «Revisando o princípio da tipicidade tributária: uma análise a partir da noção de conceitos e tipos». *Revista Opinião Jurídica* 20, n.º 34 (2022).

Palao Taboada, Carlos. «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en las normas tributarias)». Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, n.º 1 (1997). https://afduam.es/wp-content/uploads/pdf/1/palao_taboada.pdf

Pedraza Mac Lean, Marilú. «Presentación de la Relatora General. XII Jornadas Nacionales de Tributación del IFA Grupo Peruano. Implicancias Tributarias en la aplicación de las normas». Asociación Fiscal Internacional (IFA), 2014. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/06/pedraza_26-02-2014_xiiiorifa.pdf

Real Academia Española. Diccionario de la lengua española. 24.a ed. Madrid: RAE, 2024. <https://dle.rae.es>

Simón Acosta, Eugenio. «Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias». En Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón, coordinado por José Ignacio Sánchez Macías, Rafael Calvo Ortega y Fernando Carmelo Rodríguez López, 817-836. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 2005.

Tarsitano, Alberto. «Contabilización del Derecho Tributario». En Cuadernos de Trabajo. XXIV Foro Anual de Tributación Minero Energético, editado por José Eduardo Roca Serkovic, 43-47. Lima: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2025.

Tarsitano, Alberto. «Interpretación de la ley tributaria». En Tratado de Tributación, tomo I, vol. 1, dir. Horacio A. García Belsunce. Buenos Aires: Astrea, 2003.

Vega García, Alberto. «El soft law en la fiscalidad internacional». Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra, 2014.

Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 9.a ed. Buenos Aires: Astrea, 2009.

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia del Perú. Casación N.º 4795-2018-Lima. 2 de diciembre de 2020.

El principio de tipicidad tributaria y su relación con el empleo de las normas contables para la interpretación de los términos contables incorporados por la ley impuesto a la renta en la determinación de la hipótesis de incidencia en el Perú

Tribunal Constitucional del Perú. Expediente n.º 0016-2002-AI/TC. 30 de abril de 2003.

Tribunal Constitucional del Perú. Expedientes n.os 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC acumulados. 27 de setiembre de 2004.

Tribunal Constitucional del Perú. Expediente n.º 0042-2004-AI/TC. 13 de abril de 2005.

Tribunal Constitucional del Perú. Expediente n.º 1417-2005-AA/TC. 8 de julio de 2005.

EN PRENSA

CONFLICTO DE INTERESES

El autor no presenta conflicto de intereses.

FINANCIAMIENTO

Autofinanciado

CORRESPONDENCIA

achavezgon@gmail.com

Trayectoria académica del autor

Ángel Marco Chávez Gonzales es abogado graduado en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Bachiller en Contabilidad Universidad Ricardo Palma. Máster in Law en Boston University, Curso de Precios de Transferencia en Leyden University, Holanda, y en Análisis en los Mercados de Valores por la Universidad Complutense de Madrid en España. Ex asesor de SUNAT y Tribunal Fiscal. Catedrático de posgrado en la Maestría en Política y Gestión Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, autor de artículos para revistas universitarias y profesionales sobre diversos temas tributarios. Ex-miembro de la Comisión Consultiva de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Lima. Su área de interés en la investigación es el Derecho Tributario.