

TIPICIDAD TRIBUTARIA Y NORMAS CONTABLES: LÍMITES A LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL PERUANO

TAX TYPICITY AND ACCOUNTING STANDARDS: LIMITS ON THE DETERMINATION OF THE TAX BASE IN PERUVIAN CORPORATE INCOME TAX

TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E NORMAS CONTÁBEIS: LIMITES PARA A DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL NO IMPOSTO SOBRE A RENDA EMPRESARIAL PERUANO

Ángel Marco Chávez Gonzales

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 un límite material al ejercicio de la potestad tributaria en el Perú y su compleja relación con el uso interpretativo de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta empresarial. Se sostiene que la tipicidad impone una exigencia sustantiva al legislador: que los elementos esenciales del tributo estén descritos en la ley de manera clara y determinable, como un requisito de concreción que otros principios tributarios no garantizan materialmente por sí mismos. Esta problemática se agudiza cuando la ley incorpora en la base imponible términos técnico-contables desprovistos de definición legal o de parámetros legales, o cuando se introducen condicionamientos y formalidades al gasto mediante reglamentaciones delegadas en blanco o dictadas sin delegación ha-

bilitante. En el marco de un sistema de balances independientes del Impuesto a la Renta empresarial, tales elementos extralegales y normas técnicas carentes de fuerza normativa formal inciden directamente en el *an* y el *quantum* de la obligación fiscal, tal como quedó en evidencia en la Casación n.º 4795-2018-Lima. La investigación concluye que esta praxis legislativa erosiona el principio de reserva de ley y justifica el reconocimiento de la tipicidad tributaria como un principio constitucional implícito que refuerza dicho principio.

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

Abstract

This study examines the principle of tax typicity as a material limit on the exercise of taxing power in Peru and its complex relationship with the interpretive use of accounting standards in determining corporate income tax. It argues that tax typicity imposes a substantive requirement on the legislator: that the essential elements of a tax be described in the law in a clear and ascertainable manner, as a requirement of specificity that other tax principles do not materially guarantee on their own. This issue becomes more acute when the law incorporates technical accounting terms into the tax base without providing legal definitions or legal interpretive parameters, or when conditions and formal requirements for deducting expenses are introduced through blank delegated regulations or regulations issued without enabling authority. Within the framework of a system of independent tax accounting, such extra-legal elements and technical standards lacking formal normative force directly affect the *an* and the *quantum* of the tax obligation, as evidenced by Cassation No. 4795-2018-Lima. The study concludes that this legislative practice erodes the principle of statutory reservation and supports the recognition of tax typicity as an implicit constitutional principle reinforcing that guarantee.

Keywords: tax typicity, accounting standards, independent tax accounting, statutory reservation.

Resumo

Este estudo examina o princípio da tipicidade tributária como um limite material ao exercício do poder tributário no Peru e sua complexa relação com o

uso interpretativo das normas contábeis na determinação do imposto sobre a renda empresarial. Sustenta-se que a tipicidade impõe ao legislador uma exigência substancial: que os elementos essenciais do tributo sejam descritos na lei de forma clara e determinável, como um requisito de concretização que outros princípios tributários não garantem materialmente por si sós. Esse problema se agrava quando a lei incorpora à base tributável termos técnico-contábeis desprovidos de definição legal ou de parâmetros legais de interpretação, ou quando condicionamentos e formalidades relativos às despesas são introduzidos por regulamentos delegados em branco ou editados sem autorização legal habilitante. No âmbito de um sistema de balanços independentes para fins do imposto sobre a renda empresarial, tais elementos extralegais e normas técnicas desprovidas de força normativa formal afetam diretamente o an e o quantum da obrigação tributária, como demonstrado na Cassação n.º 4795-2018-Lima. A pesquisa conclui que essa prática legislativa enfraquece o princípio da reserva legal e justifica o reconhecimento da tipicidade tributária como um princípio constitucional implícito que reforça essa garantia.

Palavras-chave: tipicidade tributária, normas contábeis, balanços independentes, reserva legal.

1. Introducción

El principio de tipicidad tributaria constituye un valor fundamental y subyacente en el sistema de principios tributarios previstos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, los cuales limitan el ejercicio de la potestad tributaria. Su núcleo axiológico exige que los elementos esenciales del tributo estén descritos materialmente de manera clara y determinable en la ley.

La relevancia científica y la justificación de este estudio radican en la desnaturalización que sufre el diseño normativo del Impuesto a la Renta empresarial peruano. El legislador incorpora términos propios de la ciencia contable sin dotarlos de una definición legal ni de parámetros de ajuste que orienten el uso interpretativo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cuyo contenido es dinámico y cambiante. A ello se suma la inclusión de condicionamientos y requisitos para la deducción de gastos mediante delegaciones reglamentarias en blanco o sin delegación habilitante, así como el doble estándar del legis-

lador al reconocer la tipicidad en las infracciones tributarias, pero no en los tributos. Esto plantea un problema central: determinar si corresponde reconocer la tipicidad tributaria como principio tributario frente al empleo interpretativo de las normas contables y el exceso reglamentario, cuya aplicación puede alterar la hipótesis de incidencia y debilitar la reserva de ley, como se evidenció en la Casación n.º 4795-2018-Lima.

La investigación se desarrolla desde un enfoque teórico-dogmático y analítico-interpretativo. A través del análisis crítico de las fuentes doctrinales y jurisprudenciales, se examina la interacción entre la tipicidad y la contabilidad bajo el modelo peruano de determinación impositiva, y se propone una construcción conceptual que posicione a la tipicidad como un principio tributario orientado a reforzar la 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 y en su concepción de 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 prevista¹. Lo anterior ha servido, en el ámbito tributario, para el desarrollo de la hipótesis de incidencia tributaria y, por ende, del concepto de tipo tributario como la descripción del conjunto de aspectos esenciales de dicha hipótesis que permiten cumplir con la tipicidad del tributo.

Desde la perspectiva axiológica, Paulo de Barros Carvalho advierte que el término *principio* posee múltiples acepciones; una de las más relevantes, vinculada a la fundamentación filosófica de la norma, define los principios como aquellos «valores incluidos en reglas jurídicas de posición privilegiada, pero considerados independientemente de las estructuras normativas»². Así, la tipicidad dota al ordenamiento tributario de una dimensión valorativa: la certidumbre.

1 Hans Kelsen, *Teoría general de las normas*, trad. Hugo Carlos Delory Jacobs, rev. Juan Federico Arriola (México: Editorial Trillas, 1994), 36-39.

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

Desde la perspectiva estructural, la tipicidad opera como una técnica de determinación normativa: 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 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 el «conjunto de presupuestos a los que aparece ligada una consecuencia jurídica»⁴.

Por consiguiente, la tipicidad exige que el legislador realice una predefinición lo más exacta posible a través de una descripción clara y determinable del tipo legal⁵. Si bien las normas jurídicas son fórmulas generales elaboradas mediante complejos procesos de abstracción —lo que hace metodológicamente inviable sostener que los textos legales son siempre claros e inequívocos—⁶, la tipicidad compele a reducir al mínimo la vaguedad.

Una descripción clara y determinable del supuesto de la norma asegura que el contribuyente conozca las consecuencias jurídicas de sus actos, e impide que el Estado pueda cobrar, liberar o sancionar fuera del tipo legal.

3. ¿La tipicidad tributaria es un principio tributario implícito y subyacente?

Así como existen principios expresos, también existen principios implícitos. Los primeros son aquellos que, según la doctrina, «el legislador constitucio-

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.

nal 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.

Alonso Vidal define los principios implícitos como aquellos que carecen de una disposición textual explícita y que son construidos por los intérpretes al momento de aplicar el derecho para dotar de coherencia al sistema⁹.

En el derecho tributario contemporáneo, existe un consenso ampliamente extendido respecto de que la seguridad jurídica, la legalidad, la reserva de ley, la capacidad contributiva y el respeto a los derechos fundamentales operan como límites estructurales al poder de imposición del Estado. Sin embargo, este marco garantista resulta insuficiente si no se integra de manera autónoma el principio de tipicidad tributaria.

Los demás principios de la imposición no imponen materialmente la exigencia específica de que el tipo legal sea plenamente determinable y esté libre de agregados normativos espurios introducidos por vías reglamentarias o a través de interpretaciones contables. Aunque la tipicidad tributaria no se encuentre positivizada de forma literal en la Constitución Política del Perú, puede sostenerse que subyace de manera implícita en los principios tributarios consagrados en su artículo 74.

3.1. Nexo con el 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.

En sintonía con ello, Osorio comenta: «La dogmática tributaria vincula la seguridad jurídica con la tipicidad y exige que ambas se materialicen en

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>

10 Gloria Alarcón García, «Sistema fiscal y principios tributarios», 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.

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.

Así, la tipicidad tributaria actúa como el brazo operativo del supra principio de seguridad jurídica, al convertir el poder del Estado en mandatos normativos con supuestos claros, determinables y previsibles.

3.2. Vinculación con el principio de legalidad

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.

Asimismo, Héctor Villegas afirma que la tipicidad es una consecuencia necesaria de la legalidad, por la cual la potestad tributaria se convierte en una facultad estrictamente normativa que exige plasmar en leyes formales todos los elementos componentes de la hipótesis impositiva, permitiendo conocer

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.

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>

con suficiente certeza si una circunstancia fáctica cae o no dentro de la órbita de lo tributable¹⁵.

En el Perú, el principio de legalidad tributaria formulado por el Tribunal Constitucional, *nullum tributum sine lege*, utiliza el término *regular*, como determinación normativa a la que debe ajustarse algo, lo cual remite a la idea de tipificar, cuando concluye que existe «la imposibilidad de la administración tributaria de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no lo regule»¹⁶.

3.3. Interdependencia y limitaciones frente al 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»¹⁷. Asimismo, sostiene que «la reserva de ley significa también tipicidad legal de los elementos esenciales del tributo reservados a la ley»¹⁸, pues son inexigibles los tributos no previstos legalmente.

Coincidentemente, Osvaldo Casás correlaciona la reserva de ley 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*¹⁹.

Consideramos 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 tribu-

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 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.

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

19 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.

to, pues estos remiten a la idea de señalar normativamente con claridad a qué debe ajustarse algo.

Por ejemplo, el fundamento 6.7 de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del Perú²⁰ concluye que «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 imponibles».

No obstante, es metodológicamente indispensable delimitar las fronteras y limitaciones entre ambos principios:

- **Mandato de concreción material:** El principio de reserva de ley (en su dimensión relativa) garantiza un aspecto formal y competencial: que sea la ley, y no una norma de inferior rango, la fuente que introduzca y regule el tributo. Por el contrario, la tipicidad tributaria impone dos mandatos materiales que la reserva de ley no contempla por sí misma: uno dirigido al legislador, para describir los elementos del tributo con claridad (tipicidad en la ley), y otro dirigido al órgano aplicador, que reclama una estricta adecuación entre el hecho económico realizado y el tipo descrito (tipicidad en la aplicación de la ley)²¹.
- **Perspectiva de la seguridad jurídica subjetiva:** La tipicidad fundamenta la prohibición de la intervención reglamentaria en el núcleo del tributo desde la óptica del derecho del ciudadano a la certeza (seguridad jurídica subjetiva)²², mientras que la reserva de ley lo hace por razones estrictas de competencia normativa.

20 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.

21 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.

22 César García Novoa, «La concepción actual de los principios tributarios», en *Derecho Tributario. Tópicos contemporáneos. Libro Homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*, dirs., Daniel Yacolca Estares y Jorge Bravo Cucci (Lima: Editora Jurídica Grijley, 2011), 108-109.

3.4. Principio 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 comunicaciones, el derecho a la intimidad, el derecho de defensa y el debido proceso, entre otros, pues «tal previsión recoge un principio inherente al Estado Constitucional: el de eficacia directa de los derechos fundamentales»²³.

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

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»²⁴.

La tipicidad del tributo garantiza el derecho del contribuyente a contribuir con certidumbre dentro de los márgenes del tributo legalmente tipificado y constituye, además, un principio inserto en el respeto a los derechos fundamentales de la persona, que exige que el legislador describa con claridad y determinabilidad los elementos esenciales del tributo, a fin de evitar que regulaciones tributarias poco claras o imprecisas lesionen el «contenido esencial» de los derechos de propiedad e igualdad al permitir la ampliación arbitraria de las cargas fiscales.

23 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>

24 Tribunal Constitucional del Perú, 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 extranjera, el principio de tipicidad del tributo ha sido definido como «la estricta necesidad de que la ley adventicia traiga en su núcleo, de modo expreso e inequívoco, los elementos descriptivos del hecho jurídico y los datos prescriptivos de la relación obligacional»²⁵.

Padre y Carvalho precisan que la tipicidad del tributo no debe entenderse como la exigencia de conceptos absolutamente precisos para definir hipótesis de incidencia, sino como un «mandato dirigido al legislador para que utilice, en la mayor medida posible, conceptos precisos, de forma que permitan la previsibilidad y determinabilidad de los tributos»²⁶. Asimismo, advierten que ello supone evitar «el uso de conceptos abiertos, vagos o indeterminados, así como la tributación por analogía»²⁷.

4.1. Propuesta de definición de tipicidad tributaria en el Perú

Se opta científicamente por la denominación *principio de tipicidad tributaria* sobre la fórmula *principio de tipicidad del tributo*. Esta elección responde a razones gnoseológicas y de sistematización.

Desde el punto de vista gnoseológico, la tipicidad tributaria es comprensiva de todo el fenómeno fiscal, pues abarca no solo la creación de tributos, sino también los supuestos de exención o liberación, las infracciones, las sanciones y los deberes administrativos de colaboración.

Desde una perspectiva sistemática, la tipicidad tributaria establece un nexo coherente con la tipicidad penal y la administrativo-sancionadora como ordenamientos de injerencia que imponen conductas²⁸, así como con los demás principios tributarios de los cuales es subyacente.

25 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>

26 Diogo Augusto 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.

27 Padre e Carvalho, «Revisando o princípio da tipicidade tributária: ...», 52.

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

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, así como los supuestos de liberación tributaria, las infracciones fiscales y las manifestaciones de colaboración administrativa, se encuentren descritos de manera clara y determinable mediante tipificaciones cerradas o semiabiertas, admitiendo por razones técnicas su delegación al reglamento cuya concreción debe circunscribirse a límites legalmente preestablecidos, y que los términos no tributarios incorporados estén definidos o, en su defecto, se fijen criterios o ajustes legales explícitos que orienten su interpretación cuando existan remisiones expresas o implícitas a normas no tributarias.

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

Dentro de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y su reglamento, identificamos diversos supuestos de vulneración del principio de tipicidad tributaria, los cuales pueden agruparse en tres tipologías patológicas:

5.1. Incorporación de términos contables carentes de definición, criterios legales o ajustes orientadores o remisión expresa a normas contables

El legislador tributario incorpora términos propios de la ciencia contable en la estructura de la hipótesis de incidencia, sin definir su alcance ni establecer criterios interpretativos o remisiones expresas a normas contables. Ello ocurre, entre otros supuestos, con los siguientes conceptos:

- **Inventario y existencias (art. 62 de la LIR):** Obliga a los contribuyentes a practicar inventarios y valorar sus existencias por su costo de adquisición o producción mediante métodos rígidamente enumerados (PEPS, promedio ponderado, etc.). El término *existencias* se incorpora al texto legal sin una definición jurídica propia ni una remisión expresa al marco contable internacional que le sirve de fundamento.
- **Activo fijo (art. 38 de la LIR):** Regula que el desgaste o agotamiento sufrido por los bienes del activo fijo utilizados en actividades generadoras de rentas gravadas de tercera categoría se compensa mediante depreciación.

Sin embargo, la ley no delimita qué debe entenderse por «activo fijo», concepto eminentemente técnico-contable que carece de una definición legal o de criterios normativos que orienten su interpretación.

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

El reglamento incurre en excesos normativos al introducir requisitos de deducibilidad que la ley no previó ni autorizó regular, quebrantando la tipicidad material del gasto. Ello ocurre, entre otros supuestos, en los siguientes casos:

- **Prorratio de gastos comunes (art. 21, inc. p, del Reglamento):** Cuando los gastos necesarios para producir la renta inciden conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, el reglamento impone una fórmula de proporcionalidad basada en el gasto directo. Sin embargo, el artículo 37 de la LIR consagra exclusivamente un criterio material y sustantivo: el principio de causalidad. La ley no previó ni delegó en el reglamento la potestad de diseñar un método restrictivo de distribución de gastos comunes, por lo que la regla reglamentaria se convierte en una disposición autónoma y extralegal.
- **Acreditación de mermas y desmedros (art. 21, inc. c, del Reglamento):** Condiciona de forma absoluta la deducción de mermas a la presentación de un informe técnico emitido por un profesional colegiado independiente, y la de desmedros, a su destrucción ante notario público previa comunicación a la Sunat. El inciso f) del artículo 37 de la LIR solo exige que las mermas y los desmedros estén debidamente acreditados, sin limitar los medios probatorios ni delegar su restricción al reglamento. Por ello, este último introduce barreras formales que restringen ilegalmente el gasto deducible.

5.3. Delegaciones reglamentarias en blanco que lesionan la tipicidad del gasto deducible

El legislador abdica de su función y concede habilitaciones normativas al reglamento desprovistas de límites materiales al Poder Ejecutivo. Ello ocurre, entre otros supuestos, en los siguientes casos:

- **Valor de mercado de remuneraciones (art. 37, inc. ñ, de la LIR y art. 21, inc. II, del Reglamento):** Para regular la deducibilidad de las remuneraciones de parientes y socios, la ley delega en blanco al reglamento el establecimiento de los supuestos en los cuales se configura la vinculación, sin fijar límites materiales para ello. De este modo, una norma de rango inferior termina definiendo un aspecto medular de la base imponible.
- **Porcentajes de depreciación de bienes (art. 40 de la LIR y art. 22, inc. b, del Reglamento):** La ley estipula que los bienes (excepto las edificaciones) se depreciarán aplicando el porcentaje "que al efecto establezca el reglamento", sin fijar límites. De este modo, el *quantum* de la deducción —elemento esencial de la base imponible— queda enteramente supeditado a la regulación reglamentaria, configurando una típica delegación en blanco.

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

La tipicidad tributaria opera como un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria del Estado. Ello implica que el legislador no adopte un doble estándar frente a la potestad punitiva y la potestad tributaria del Estado: reconocer la tipicidad como principio en las infracciones tributarias para no sancionar conductas no tipificadas y no reconocerla para determinar tributos.

La tipicidad tributaria cumple una función garantista bidireccional. Por un lado, está orientada a contener la discrecionalidad del intérprete y del legislador infralegal en la creación o ampliación de tributos, así como de los supuestos de liberación tributaria y de la descripción de infracciones tributarias mediante la interpretación de términos contables o a través de reglamentaciones sin delegación o con delegación en blanco. Por otro lado, busca preservar la certeza y la capacidad contributiva del contribuyente.

Esta exigencia de contención material frente a la arbitrariedad fiscal ha sido respaldada por la comunidad académica nacional. El Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), en la Resolución de sus XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, bajo el eje conceptual «Reconsideración de la Deducción de Gastos: Integración a un mundo Globalizado», sometió a examen crítico las restricciones a las deducciones en el Impuesto a la Renta. En sus conclusiones 5 y 6, el IPDT señaló que las restricciones introducidas mediante

regulaciones reglamentarias sin delegación expresa o a través de delegaciones en blanco pueden vulnerar el principio de reserva de ley²⁹.

El reconocimiento de la tipicidad tributaria dota al sistema de una herramienta de control complementaria a la reserva de ley. Mientras esta última se orienta a controlar el origen formal y parlamentario de la norma o a exigir abstractamente que las delegaciones posean parámetros, la tipicidad tributaria demanda materialmente una suficiencia descriptiva y cualitativa de los elementos esenciales del tributo en el texto de la ley, depurando del tipo legal cualquier agregado normativo espurio introducido subrepticamente vía interpretación de normas de la ciencia contable o mediante las regulaciones reglamentarias extra legales.

7. El empleo interpretativo de las normas contables en la Ley del Impuesto a la Renta

Para comprender la interferencia de la contabilidad en el ámbito fiscal, es imperativo precisar la naturaleza de las normas contables y el modelo de interacción adoptado por el Impuesto a la Renta empresarial peruano.

7.1. Evolución de las NIC/NIIF y su oficialización en Perú

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) constituyen un conjunto de reglas creadas para establecer la información que debe reflejarse en los estados financieros de una organización. Fueron emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) entre 1973 y 2001. Después de ese año, 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 para el reconocimiento, medición y presentación de la información financiera³⁰.

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 Oda Gómez, Aminta de la Hoz y Betty de la Hoz, «Armonización de las NIC/NIIF en las prácticas contables de entes emisores no financieros que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, Venezuela», *Revista Contaduría y Administración*, n.º 233 (2011): 51, <https://www.scielo.org.mx/>

Las normas contables vigentes en el Perú son aquellas que aprueba y oficializa el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC); por ello, una NIC o NIIF, por sí misma, no es una norma contable vigente en Perú.

En materia societaria, las NIC y NIIF oficializadas por el CNC son de cumplimiento obligatorio por mandato de la Ley General de Sociedades³¹.

7.2. Sistema de balances independientes en el Impuesto a la Renta empresarial

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 la Ley del Impuesto a la 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 debía partir del sistema de balance único con correcciones o del sistema de balances independientes (balance tributario). La doctrina mayoritaria se inclinó por esta última posición³².

En consecuencia, la doctrina nacional optó por el sistema de balances independientes por considerar que ofrece mayor seguridad jurídica en la determinación del impuesto sobre una utilidad tributaria calculada 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»³³.

No obstante, dentro de este sistema, resulta metodológicamente crucial discernir el valor que las normas contables asumen frente al derecho tributario.

scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422011000100009

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

32 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

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

7.3. Normas contables: valor jurídico derivado frente a valor técnico referencial

Cuando una norma contable es incorporada de forma explícita mediante la remisión de un texto legal, se produce la inserción de una regla técnica dentro del sistema jurídico. Dicha norma contable no se transforma en una norma jurídica en el sentido formal, sino que adquiere un valor jurídico derivado, el cual le confiere obligatoriedad jurídica limitada a los supuestos y contextos específicos en los que la ley ha formulado la remisión.

El valor jurídico derivado implica que la norma contable posee fuerza interpretativa directa en el contexto específico de la remisión de la ley y constituye una herramienta jurídica argumentativa para los operadores jurídicos, sin llegar a adquirir la condición de norma jurídica en sentido formal.

Este fenómeno se aprecia en el ámbito del derecho societario, donde las NIC/NIIF aprobadas por el CNC resultan obligatorias para las sociedades comerciales por remisión expresa de la normativa que las regula³⁴.

También se observa en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, cuando estos recurren a normas contables mediante diversas técnicas de remisión expresa que oscilan entre remisiones abiertas e incondicionadas establecidas por la ley; otras igualmente abiertas e incondicionadas instituidas por normas reglamentarias; y otras configuradas como remisiones legales técnicamente más precisas.

El artículo 20 (séptimo párrafo) de la Ley del Impuesto a la Renta sobre el costo computable de los bienes enajenados comprende el costo de adquisición, producción, construcción, valor de ingreso al patrimonio o de último inventario, a este importe se le incorporarán los costos posteriores al activo de acuerdo con las normas contables. Quedan expresamente excluidos los intereses, los cuales bajo ninguna circunstancia integrarán dicho costo.

En esta disposición conviven, por un lado, una prohibición legal y, por otro, una remisión legal abierta, incondicionada y esencialmente dinámica a las normas contables para regular un elemento constitutivo de la base imponible, como son los costos posteriores incorporados al activo.

El artículo 11, literal e) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, para determinar el costo computable de bienes o servicios, puede recurrirse de forma supletoria a las Normas Internacionales de Contabili-

34 Llaque Sánchez y Llave Angulo, *Contabilidad y finanzas básicas*, 24.

dad y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (además de las normas de ajuste por inflación).

En este caso, la disposición reglamentaria instituye una supletoriedad universal de las NIC y los PCGA para colmar los vacíos en la determinación del costo computable de la base imponible. La cláusula de salvaguarda «en tanto no se opongan a la presente ley» resulta insuficiente, pues no elimina el margen de apreciación del auditor fiscal, quien deberá determinar cuándo existe una integración técnica y cuándo una oposición normativa.

El artículo 112 (último párrafo) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a precios de transferencia, remite a las Normas Internacionales de Contabilidad para definir y aplicar los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos. La finalidad de esta remisión es facilitar la aplicación del método valorativo más adecuado para determinar el valor de mercado.

A diferencia de la habilitación general del artículo 11, este reenvío se encuentra funcionalmente circunscrito a una técnica especial de control: el régimen de precios de transferencia. En este escenario, la remisión no pretende delinear el hecho imponible general, sino incorporar el estándar contable como una métrica de precisión para cuantificar el valor de mercado de transacciones transfronterizas complejas exigida por las directrices de la OECD.

La Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo n.º 1425, vinculada al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, remite específicamente a los criterios de control de bienes previstos en la NIIF 15 (Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes) para interpretar el criterio del devengo en la enajenación de bienes. Esta remisión es de carácter estático, pues exige utilizar únicamente la versión de la NIIF oficializada por el CNC que se encontraba vigente al momento de publicarse el decreto legislativo y mantiene como límite su compatibilidad con la ley.

Este constituye un ejemplo de pulcritud técnica y de respeto a los principios de tipicidad tributaria y reserva de ley.

Por el contrario, 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 referencial instrumental para interpretar los términos contables incorporados por la ley.

Las remisiones implícitas a las normas contables no les otorgan un uso interpretativo obligatorio y directo en la determinación impositiva. Su empleo hermenéutico tiene carácter secundario y solo puede producirse a través de

los métodos de interpretación previstos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, particularmente los métodos literal y lógico. En ese contexto, el operador jurídico debe justificar por qué recurre a dichas normas para determinar el significado del término contable incorporado por la ley, luego de haber intentado esclarecerlo mediante otras normas tributarias o jurídicas no tributarias, dado que el fundamento de las normas contables pertenece al ámbito del derecho privado.

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»³⁵.

Por ejemplo, cuando la Ley del Impuesto a la Renta incorpora el término contable *existencias* pero no tiene una definición, ni hay remisión legal expresa a normas contables, puede recurrirse a la definición contable³⁶ de la NIC como *ultima ratio*, previa justificación, luego de haber acudido primero a otras normas jurídicas tributarias y no tributarias.

7.4. Erosión de la reserva de ley por el soft law y la función protectora de la tipicidad

La doctrina extranjera advierte que el *soft law*, una vez introducido al sistema jurídico, «puede llegar a afectar los derechos individuales»³⁷ 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»³⁸, al poder modificar el significado de un instrumento jurídicamente vinculante sin necesidad de alterar su texto, sino simplemente reinterpretándolo³⁹. Por lo tanto, aunque el *soft law* no constituya por sí mismo una fuente de derecho, puede influir en los derechos y obligaciones jurídicas que se derivan del *hard law* a través de su interpretación⁴⁰.

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

36 KPMG, *Resumen Ejecutivo 2017-2018. NIIF y sus implicancias fiscales en el Perú* (Lima: KPMG, 2018), 36.

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

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

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

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

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»⁴¹.

En el Perú, las NIC y NIIF oficializadas por el CNC actúan materialmente como un *soft law* que puede tensionar la reserva de ley en el Impuesto a la Renta empresarial. La remisión genérica de las normas tributarias a estas reglas internacionales —bajo la vaga condición de que no se opongan a la ley— les otorga una significativa capacidad interpretativa para incidir en la determinación de la base imponible, sin que el legislador haya establecido criterios de ajuste o filtros temporales respecto de la versión de la norma técnica aplicable. Una situación similar se presenta en las remisiones implícitas.

Alberto Tarsitano denuncia este fenómeno al sostener que la contabilidad es empleada, en ocasiones, como una técnica que vulnera el principio de legalidad al extender el hecho imponible a supuestos en los que la renta no se encuentra devengada ni realizada jurídicamente⁴².

Frente a esta posible afectación de la reserva de ley derivada de la incorporación de criterios contables no vinculantes, la tipicidad tributaria emerge como un principio de resistencia y control. Su función consiste en impedir que se traslade a los órganos de aplicación (Sunat o Tribunal Fiscal) una competencia que corresponde al legislador, esto es, «la función de determinar el *an* y el *quantum* de la obligación de los deberes fiscales»⁴³. Para que una obligación tributaria sea exigible, no basta con su previsión formal en la ley; es necesario que los enunciados normativos describan y determinen con claridad los elementos esenciales del tributo y delimiten el alcance de los términos contables, de modo que se reduzca la incidencia jurídica de normas técnicas carentes de fuerza normativa vinculante.

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

42 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.

43 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.

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

Antes de justificar el reconocimiento de la tipicidad tributaria como principio, debemos responder a la crítica que pretende neutralizar la tesis expuesta amparándose en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que prohíbe la analogía para crear tributos, sanciones o exoneraciones, así como extender las normas tributarias a personas o supuestos distintos. Dicha objeción incurre en una confusión conceptual entre el principio de reserva de ley —en su dimensión de prohibición de analogía o extensión de la norma— y el principio de tipicidad material.

Mientras que la Norma VIII opera como un límite formal dirigido al aplicador del derecho, al prohibir la extensión de la norma a supuestos no previstos —puesto que la creación de tributos, sanciones y exoneraciones están reservada a la ley—, el principio de tipicidad tributaria vincula primariamente al legislador, exigiéndole la configuración de tipos impositivos cerrados y semiabiertos dotados del mayor grado posible de certeza y, excepcionalmente, de cláusulas antielusivas orientadas a combatir estructuras abusivas, siempre que se encuentren sujetas a garantías procedimentales.

El reconocimiento explícito y autónomo de la tipicidad tributaria en la doctrina y la jurisprudencia peruana se justifica por tres argumentos fundamentales:

a) La exigencia del modelo de balances independientes

A diferencia de sistemas como el español, donde la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se construye a partir de un balance único de resultado contable, al cual se le aplican mínimos ajustes posteriores previstos en la ley, el sistema peruano se estructura sobre el modelo de balances independientes.

En el Perú, la contabilidad constituye únicamente la base metodológica sobre la cual la Ley del Impuesto a la Renta ejerce su soberanía impositiva para tipificar la base imponible y regula minuciosamente qué ingresos adquieren la condición de gravados (tipicidad del ingreso) y qué gastos cumplen con los requisitos de deducibilidad (tipicidad del gasto).

Si el tipo legal diseñado por el legislador no incorpora de forma expresa un requisito formal o un condicionamiento, la administración tributaria se en-

cuentra impedida de crearlo o exigirlo, por lo que debe respetar el resultado arrojado por el balance contable. Esta estructura de separación exige el reconocimiento de la tipicidad, pues solo la ley, y no la realidad contable, puede configurar la obligación fiscal y sus componentes esenciales.

La escasa atención que la doctrina española presta a la tipicidad tributaria podría explicarse porque el modelo contable del Impuesto a las Sociedades incorpora de manera más directa las modificaciones técnicas al ámbito fiscal. En cambio, en el Perú, la desconexión entre el balance contable y el balance tributario hace indispensable la autonomía de la tipicidad.

b) La persistente degradación de la reserva de ley

En la jurisprudencia constitucional peruana, el principio de legalidad tributaria no define conceptualmente el grado de concreción material de los componentes del impuesto. Es el principio de reserva de ley el que establece formalmente que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo (sujetos, hecho imponible y alícuota) debe ser máximo, prohibiendo las entregas en blanco de facultades al Poder Ejecutivo⁴⁴.

No obstante, la realidad legislativa peruana demuestra una sistemática inobservancia de este mandato: el legislador deja con frecuencia sin definición los términos contables incorporados a la hipótesis de incidencia, omite establecer criterios de ajuste para su interpretación o recurre a delegaciones reglamentarias en blanco y a regulaciones reglamentarias sin suficiente cobertura legal.

Esta problemática legislativa, advertida por el IPDT en sus XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario al concluir que los reglamentos sin delegación expresa o sustentados en delegaciones en blanco vulneran la reserva de ley (conclusiones 5 y 6)⁴⁵, refuerza la necesidad de reconocer la tipicidad tributaria como un principio complementario de garantía.

La tipicidad incorpora una dimensión material que complementa el análisis formal de la reserva de ley, al exigir que los tipos tributarios sean precisos

44 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.

45 IPDT, *Resolución de las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario...*, 2.

y determinables, que los conceptos técnicos cuenten con definición o criterios interpretativos suficientes y que las restricciones o requisitos carentes de respaldo legal no alteren el contenido del tipo diseñado por el legislador.

Autores como Palao Taboada señalan la escasa atención que la doctrina española presta a la tipicidad tributaria por considerarla una manifestación del principio de legalidad⁴⁶, lo que podría explicarse por el mayor grado de concreción normativa que presenta dicho ordenamiento y por la influencia del sistema de balance único en el Impuesto sobre Sociedades.

c) La superación del doble estándar frente al derecho tributario sancionador

La dogmática contemporánea ha consolidado la exigencia del principio de tipicidad en el ámbito del derecho tributario sancionador, donde opera como un límite infranqueable al *ius puniendi* del Estado mediante la configuración de tipos infractores suficientemente determinados. Sin embargo, se incurre en una grave inconsistencia si esta misma exigencia de tipicidad es negada o relativizada en el campo del derecho tributario sustantivo o impositivo frente a la potestad tributaria, donde se dirime la afectación al patrimonio del ciudadano.

Eugenio Simón Acosta pone de relieve esta inconsistencia al señalar que resulta incoherente y contradictorio exigir una tipicidad particularmente rigurosa en materia sancionadora para evitar castigar conductas no previstas en la ley y, al mismo tiempo, admitir interpretaciones extensivas o analógicas que permitan exigir tributos sin una previsión legal suficientemente clara y precisa⁴⁷.

El desdoblamiento y la afirmación de la tipicidad en el ordenamiento tributario impositivo (a través de tipos cerrados o semiabiertos que impidan la analogía) no constituye una mera sofisticación o refinamiento teórico. Responde a un imperativo de coherencia interna del ordenamiento jurídico tributario y a un mandato constitucional insoslayable: el Estado no exhiba el mismo rostro garantista para sancionar y para recaudar.

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

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

9. Análisis crítico: Sentencia de Casación n.º 4795-2018-Lima

La controversia jurídica resuelta por la Corte Suprema de Justicia en la Casación n.º 4795-2018-Lima constituye el escenario idóneo para contrastar las tesis expuestas. El problema central consistía en determinar si los conceptos contables de interés y costo de producción, contenidos en el artículo 41 de la LIR, pero desprovistos de definición legal en dicho texto, podían ser dotados de contenido e interpretados de forma directa y obligatoria mediante la aplicación de las normas técnicas internacionales NIC 16 (Inmuebles, maquinaria y equipo) y NIC 23 (Costos por préstamos), para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio comercial 2003.

Desde una perspectiva científica, se sostiene que el verdadero trasfondo de este litigio radica en una posible afectación del principio de tipicidad tributaria. El conflicto judicial se desencadena precisamente por la deficiente e incompleta técnica legislativa empleada en la redacción del artículo 41 de la LIR y sus normas conexas. El segundo párrafo de dicha disposición no estructuraba un tratamiento normativo específico para los intereses y las comisiones de financiamiento en su condición de elementos integrantes del costo de producción; la norma se limitaba a describir de forma genérica los componentes del costo de adquisición, estipulando de manera tajante que en ningún caso los intereses formarían parte de este.

Al emitir su fallo, la Sentencia de Casación no abordó expresamente el problema de fondo desde la óptica de la tipicidad material, sino que se concentró en un análisis formal de las fuentes del derecho. La Corte Suprema recordó correctamente que las NIC/NIIF no constituyen fuentes del derecho tributario ni ostentan la condición de normas jurídicas válidas para configurar o dotar de contenido a los elementos esenciales del tributo protegidos por la reserva de ley, para lo cual se remitió a los mandatos de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario⁴⁸.

La Corte Suprema concluyó que las normas contables actúan únicamente como un parámetro de referencia para la aplicación de las leyes fiscales cuando existe una remisión expresa en la ley, por lo que su uso queda proscrito cuando dicha remisión no se verifica en el texto legal⁴⁹.

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

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

Desde esta perspectiva, la jurisprudencia dejó el problema relativo al grado de determinación normativa exigible al concepto de *costo de producción*. El legislador incorporó un mandato prohibitivo (en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable) e introdujo el concepto técnico de costo de producción sin proporcionarle un contenido normativo mínimamente determinado que orientase su aplicación frente a operaciones complejas de financiamiento estructurado.

Este precedente jurisprudencial puede ser interpretado por la dogmática como una confirmación implícita de que el legislador desatiende el grado de concreción material exigible a las leyes tributarias. En ese contexto, el reconocimiento de la tipicidad tributaria como principio autónomo contribuiría a reforzar la exigencia de que la configuración del *an* y el *quantum* de la obligación impositiva no quede expuesta a reglas ajenas al sistema formal de fuentes ni a interpretaciones administrativas discrecionales basadas en el *soft law* contable.

10. Conclusiones

La tipicidad tributaria es un principio tributario constitucional subyacente a los principios tributarios reconocidos por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Constituye un mandato material dirigido al legislador que trasciende la mera reserva formal de ley para exigir que los elementos esenciales del tributo, así como los términos técnicos incorporados a su configuración, estén descritos de forma clara y determinable. Esta exigencia se extiende, además, a los supuestos de liberación tributaria, a la descripción de infracciones tributarias y a las manifestaciones administrativas de colaboración con la administración tributaria.

La tipicidad tributaria limita la potestad tributaria y opera como un criterio de control frente a la creación o ampliación del tributo, así como frente a los supuestos de liberación tributaria, la descripción de infracciones y los mecanismos de colaboración articulados mediante términos técnicos carentes de definición o de criterios que orienten su interpretación, o mediante reglamentaciones sin delegación o sustentadas en delegaciones en blanco, cuando tales mecanismos alteran el alcance del tipo legal tributario y debilitan la reserva de ley.

fundamentos 6.11 y 6.12.

Las normas contables publicadas en el Perú adquieren un valor jurídico derivado cuando existe una remisión expresa de la ley tributaria, lo que les confiere fuerza interpretativa directa en el contexto específico de la remisión. En ausencia de ella, poseen únicamente un valor técnico referencial y pueden emplearse de manera subsidiaria para atribuir significado a un término contable, siempre que su utilización se encuentre debidamente justificada y que previamente se haya acudido a otras normas jurídicas tributarias o no tributarias.

El reconocimiento del principio de tipicidad tributaria se justifica por el diseño del Impuesto a la Renta empresarial peruano basado en un sistema de balances independientes, por las recurrentes patologías legislativas y reglamentarias que afectan la reserva de ley y por la necesidad de superar el doble estándar que exige tipicidad en materia sancionadora, pero admite niveles de indeterminación normativa en el ámbito impositivo.

La necesidad de consolidar doctrinalmente este principio se advierte en controversias como la resuelta en la Casación n.º 4795-2018-Lima, donde la insuficiente concreción legal de determinados términos contables pretendió ser suplida mediante la aplicación directa de estándares técnicos internacionales ajenos al sistema formal de fuentes del derecho tributario.

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, 133-156. 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, dirigido por Horacio García Belsunce, 219-257. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- 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>

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*, dirigido por Daniel Yacolca Estares y Jorge Bravo Cucci, 101-175. 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/>

Gómez, Oda, De la Hoz, Aminta y De la Hoz, Betty. «Armonización de las NIC/NIIF en las prácticas contables de entes emisores no financieros que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, Venezuela». *Revista Contaduría y Administración*, n.º 233 (2011). https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422011000100009

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 general de las normas*. Traducido por Hugo Carlos Delory Jacobs. Revisión técnica de Juan Federico Arriola. México: Editorial Trillas, 1994.

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_xiijorifa.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.

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.

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 por la Pontificia Universidad Católica del Perú y bachiller en contabilidad por la Universidad Ricardo Palma. Cuenta con un Master of Laws (LL.M.) de Boston University, estudios en precios de transferencia en Leiden University (Países Bajos) y en análisis de los mercados de valores por la Universidad Complutense de Madrid (España). Fue asesor de la Sunat y del Tribunal Fiscal. Actualmente es catedrático de posgrado en la Maestría en Política y Gestión Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y autor de artículos publicados en revistas académicas y profesionales sobre diversos temas tributarios. Asimismo, fue miembro de la Comisión Consultiva de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Lima. Su principal área de investigación es el derecho tributario.