

Casación N.º 1088-2021-Lima

Lima, veintiséis de mayo de dos mil veintitrés.

Vista La causa número mil ochenta y ocho, guion dos mil veintiuno, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, interviniendo como **ponente** la señora Jueza Suprema **Dávila Broncano**, con la adhesión de los señores Jueces Supremos: Bustamante Del Castillo, Barra Pineda y Tovar Buendía; y, con el **voto en discordia** de la señora Jueza Suprema **Rueda Fernández**, con la adhesión del señor Juez Supremo González Aguilar, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia: **1. Objeto del recurso de casación** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, se han interpuesto los siguientes recursos de casación: **1)** de la codemandada **Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada**, con fecha catorce de enero de dos mil veintiuno, obrante de fojas doscientos veintinueve a doscientos treinta y siete del expediente judicial electrónico; y **2)** del codemandado **Tribunal Fiscal**, con fecha catorce de enero de dos mil veintiuno, corriente de fojas doscientos setenta y dos a doscientos setenta y nueve del mismo expediente; ambos recursos contra la **sentencia de vista** contenida en la resolución número quince, del treinta de noviembre de dos mil veinte, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, corriente de fojas doscientos cinco a doscientos diecinueve del expediente judicial electrónico, que **revocó la sentencia apelada de primera instancia**, contenida en la resolución número ocho, de fecha treinta y uno de julio de dos mil veinte, obrante de fojas ciento veintitrés a ciento treinta y cuatro de los referidos actuados, **que declaró infundada** la demanda; y, **reformándola, declaró fundada** la misma, en consecuencia nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2572-2-2018, del cuatro de abril de dos mil dieciocho, en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N.º 0150140013119/Sunat, del tres de febrero de dos mil diecisiete, referida al reparo por “gasto por comisión de estructuración”, y ordena al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución conforme a los considerandos de la sentencia. **2. Causales por las que se han declarado procedentes los recursos de casación** Mediante auto calificadorio de fecha veintiséis de octubre de dos mil veintiuno, corriente de fojas ciento once a ciento dieciocho del cuaderno de casación formado en esta Corte Suprema de Justicia, se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos por los codemandados, Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada y el Tribunal Fiscal, por las siguientes causales: **Recurso de casación de Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada a) Infracción normativa del numeral 1 del párrafo octavo del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.** Refiere que la Sala Superior incurre en infracción normativa al incluir como costo de adquisición (y, por tanto, costo computable) al concepto “comisión de estructuración”, no obstante que por su naturaleza y finalidad no debería estarlo, no por ser o no interés, sino porque es un costo incurrido con motivo de la obtención de un crédito y no por la compra del inmueble. Agrega que las apreciaciones de la Sala Superior son erradas al entender que se ha asimilado o incorporado la noción de “comisión de estructuración” a la noción de interés. Explica

que lo que hacen tanto el Tribunal Fiscal como el Juez de primera instancia ha sido – luego de reconocer la naturaleza y vinculación innegable y evidente de la comisión de estructuración con la operación de crédito y con los intereses– es excluirlas del supuesto de costo computable no por calificar como “interés” sino por ser un concepto no vinculado con la operación de adquisición del bien inmueble. **Recurso de casación del Tribunal Fiscal a) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.** Alega que la Sala Superior no toma en cuenta la naturaleza de los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos, como es la comisión pagada por estos. En tal sentido, la “comisión de estructuración”, si bien no constituye propiamente un interés, se trata de un gasto que se realizó para la obtención de un financiamiento, por tanto, califica como un “gasto por intereses” y se encuentra excluido del costo computable, conforme lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al razonamiento expuesto en la sentencia de primera instancia. **b) Infracción normativa de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil.** Señala que se transgrede su derecho a la debida motivación cuando el Juez Superior interpreta en forma errónea el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la “comisión de estructuración” resulta ser un pago para la obtención del financiamiento u obtención del crédito. Esta comisión adquiere la misma naturaleza, esto es, califica como gasto por intereses, los cuales, en atención al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, deben ser excluidos del costo computable y por tanto considerarse como un gasto y no como parte del costo computable.

3. Cuestión jurídica en debate En el caso particular, la cuestión jurídica en debate consiste en verificar: (i) si la sentencia de vista que se impugna ha respetado o no los cánones mínimos de motivación que, como derecho implícito del derecho continente del debido proceso, debe observarse en todo proceso judicial, de conformidad con los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; y (ii) si la sentencia de vista ha infringido lo dispuesto en el numeral 1 del párrafo octavo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

II. Considerando:

Referencias principales del proceso judicial Primero.- Antes de absolver las denuncias planteadas y para contextualizar el caso particular, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Supremo Tribunal con un sumario recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos:

d.1. Materialización del ejercicio del derecho de acción Con fecha veintitrés de agosto de dos mil dieciocho, la demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, acude al órgano jurisdiccional interponiendo demanda sobre nulidad de resolución administrativa, obrante de fojas diecisiete a treinta y uno del expediente judicial electrónico, planteando como petitorio lo siguiente: Pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2572-2- 2018, del cuatro de abril de dos mil dieciocho, que revocó la Resolución de Intendencia N.º 0150140013119/Sunat, de fecha tres de febrero de dos mil diecisiete, referido al reparo por “gastos por comisiones de estructuración que debían formar parte del costo del activo”. Pretensión accesoria: Se ordene al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución, confirmando la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0150140013119/Sunat en el

extremo impugnado. Se sustenta el petitorio argumentando que: **a)** mediante Resolución de Determinación N.º 012-003-0071189, la administración tributaria formuló reparos, entre otros, a la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece por la suma de S/ 113,044.00 (ciento trece mil cuarenta y cuatro soles con cero céntimos) correspondiente a la denominada “comisión de estructuración” proveniente del Contrato de Préstamo Dinerario y Fianza Solidaria celebrado entre la contribuyente Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada con el Banco de Crédito del Perú, para la adquisición del inmueble ubicado en la avenida Argentina N.º 4013, Callao, comisión que debió formar parte del costo de adquisición del citado activo y no ser cargado a los resultados; **b)** la contribuyente interpuso recurso de reclamación contra la resolución de determinación, el cual fue desestimado mediante Resolución de Intendencia N.º 0150140013119; luego de lo cual la citada contribuyente formuló recurso de apelación, que fue amparado mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02572-2-2018, en la cual se estableció que deben excluirse del costo del activo adquirido los conceptos referidos a intereses, entendiéndose por estos tanto los generados por el financiamiento como los gastos relacionados a este, por lo que pueden ser considerados como gastos deducibles; **c)** en el Contrato de Préstamo Dinerario y Fianza Solidaria celebrado el veinticinco de octubre de dos mil trece, se pactó que el cliente quedaba obligado a pagar una “comisión de estructuración” equivalente al 1% del desembolso efectivamente realizado, por lo que dicho costo o desembolso posibilitó la realización de la operación de adquisición del inmueble y, como tal, debió ser considerado como parte del valor del citado activo; en consecuencia, dicha comisión se encuentra dentro de los términos señalados en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto se refiere al monto computable de los bienes. Por tanto, de una correcta interpretación del citado artículo 20, podemos concluir que las comisiones pagadas por la empresa para la obtención del préstamo por el Banco del Crédito del Perú forman parte del costo computable del activo que se adquirió con dicho préstamo, por lo que debe ser parte del activo y no deducido como gasto; **d)** la Resolución del Tribunal Fiscal no sustenta mínimamente cuál fue el método de interpretación utilizado para sostener que el término “interés”, contenido en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, incluye también a todos los gastos en que se incurrió para la obtención del financiamiento que genera dichos intereses, más aún si la norma VIII del título preliminar del Código Tributario establece que vía interpretación no se pueden extender disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los que señala la ley.

d.2. Contestación de la demanda El codemandado **Tribunal Fiscal**, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito presentado el diecisiete de septiembre de dos mil dieciocho, obrante de fojas treinta y siete a cuarenta y cuatro del expediente judicial electrónico, contesta la demanda de acuerdo a los siguientes fundamentos: **a)** conforme se advierte del punto 2.4 de la cláusula segunda del Contrato de Préstamo Dinerario y Fianza Solidaria, la contribuyente se obligó a pagar una “comisión de estructuración” en forma previa al desembolso del préstamo, equivalente al 1% flat del monto efectivamente desembolsado; **b)** en ese sentido, el desembolso efectuado por la contribuyente por “comisión de estructuración” se encontraba directamente vinculado al financiamiento, pues resultaba necesario para su obtención y calificaba como “gasto

por intereses”, por lo que, de conformidad con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, no debía formar parte del costo de adquisición del inmueble al que fue destinado dicho financiamiento, sino que debía reconocerse como gasto deducible. De otro lado, mediante escrito presentado el veinte de septiembre de dos mil dieciocho, obrante de fojas cincuenta a cincuenta y seis del expediente judicial electrónico, subsanado a fojas ochenta y seis del mismo expediente, la codemandada **Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada** contesta la demanda, exponiendo como fundamento de su defensa lo siguiente: **a)** el gasto denominado “comisión de estructuración” no corresponde a la compra o adquisición del inmueble, sino al financiamiento previo al que accedió la suscrita para posteriormente adquirir el citado bien, tal como expresamente quedó consignado en el numeral 2.4 de la cláusula segunda del Contrato de Préstamo Dinerario y Fianza Solidaria; por tanto, constituye un costo o gasto vinculado directamente con la concesión del crédito, pero no con la adquisición del inmueble; **b)** cuando el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta alude a los costos en que se haya incurrido con motivo de la compra, se refiere a aquellos relacionados exclusivamente con la compra venta del bien; **c)** la “comisión de estructuración” corresponde a la prestación de un servicio administrativo de asesoría brindado por el Banco de Crédito del Perú a la contribuyente, que concluyó o se agotó antes de la adquisición del inmueble, e incluso antes de la concesión del crédito en sí, circunstancia que evidencia que no se trata de un costo directamente relacionado con la adquisición del bien, pues el pago previo de la comisión se planteó como una condición para el desembolso del préstamo. **d.3. Sentencia de primera instancia** Mediante resolución número ocho, del treinta y uno de julio de dos mil veinte, obrante de fojas ciento veintitrés a ciento treinta y cuatro del expediente judicial electrónico, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite sentencia de primera instancia declarando **infundada en todos sus extremos la demanda**. Son fundamentos sustanciales de la decisión los siguientes: **i)** de la revisión del Contrato de Préstamo Dinerario y Fianza Solidaria suscrito entre la contribuyente y el Banco de Crédito del Perú, se aprecia que, en el punto 2.4 del referido contrato, la codemandada quedaba obligada a pagar una “comisión de estructuración” en forma previa al desembolso del préstamo, equivalente al 1% flat del monto desembolsado, esto por el servicio de estructuración prestado por la entidad financiera, a fin de que la contribuyente pueda acceder al préstamo, mas no para adquirir propiamente dicho inmueble; **ii)** por su parte, el párrafo 1 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 23, establece como principio básico que los préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gasto. En tal sentido, se tiene que el préstamo otorgado a la contribuyente para la adquisición del inmueble, viene a formar parte del costo del bien adquirido; sin embargo, siendo que la “comisión de estructuración” no se encuentra vinculada directamente con adquisición del inmueble, sino con la obtención de la financiación y la constitución de la fianza, se colige que esta se encuentra en supuesto referido a “los demás costos por préstamos”, los cuales según la referida norma se reconocen como gasto; **iii)** el Tribunal Fiscal sustenta la resolución impugnada sobre la base del criterio establecido en la Resolución N.º 04090-8-2015, señalando que todos los pagos

vinculados con la obtención y cancelación del financiamiento, como la comisión pagada por estos, califican como único concepto por “gastos por intereses”, aun cuando se devengasen en momentos diferentes, pues se entiende que tienen un origen común, que es la obtención de dichos créditos, y si bien la indicada ley [artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta] dispone de forma expresa que se excluya los intereses, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos en que se incurre para la obtención del financiamiento que generan dicho interés, al encontrarse estrechamente vinculados; **iv)** siendo la “comisión de estructuración” un pago para la obtención del financiamiento u obtención del crédito, califica como un “gasto por intereses”, el cual, en atención al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser excluido del costo computable y, por tanto, considerarse como un gasto y no como parte del costo computable; **v)** en ese escenario, se aprecia que la resolución impugnada se encuentra conforme a derecho, dado que, si bien la “comisión de estructuración” no constituye propiamente un interés, dicho gasto se realizó para la obtención de financiamiento y por tanto califica como un “gasto por intereses”, encontrándose excluido del costo computable, conforme lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta; **vi)** en esa misma línea, el inciso a) del artículo 37 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, prevé que son deducibles como gasto los intereses de deudas y/o gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas; en tal sentido, siendo la “comisión de estructuración” un gasto que se originó por la constitución del financiamiento para adquisición del activo adquirido por la contribuyente, esta tiene el tratamiento de un gasto; por tanto, la resolución impugnada se encuentra conforme a derecho; **vii)** por otro lado, si bien la demandante señala que el colegiado administrativo ha realizado una interpretación extensiva del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando afirma que el término interés debe extenderse también a todos los gastos en que se incurre para la obtención del financiamiento, sin embargo no se aprecia que se haya realizado una interpretación extensiva, sino una sistemática de las normas que regulan el costo computable, debiendo precisar que el propio artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la incorporación de los costos al activo debe realizarse de acuerdo con las normas contables, por lo que resultaba pertinente la aplicación de las NIC 23, la que ha precisado que solo los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto, formarán parte del costo de dichos activos y los demás costos por préstamos se reconocerán como gasto; por lo que al ser la “comisión de estructuración” un desembolso no atribuible directamente a la adquisición del inmueble, sino a la obtención de la financiación, dicho pago debe ser considerado como gasto; **viii)** por último, se debe señalar que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2572- 2-2018 no denota incoherencias narrativas en su motivación, desprendiéndose de su tenor las razones que sustentan su decisión, con un orden secuencial en el análisis y desarrollo del caso materia de litis, por lo que no se aprecia la falta o indebida motivación alegada por la demandante; asimismo, debe precisarse que la resolución materia de impugnación funda su decisión, entre otros argumentos, adoptando el criterio de otra resolución administrativa, lo que es perfectamente válido, conforme a lo establecido en el numeral 6.2 del artículo 6º del Texto Único

Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. **1.4. Ejercicio del derecho a impugnar** La demandante **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria** interpone **recurso de apelación** contra la sentencia de primera instancia, conforme aparece del escrito obrante de fojas ciento treinta y ocho a ciento cuarenta y nueve del expediente principal, exponiendo como agravios los siguientes: **1)** se ha incurrido en una interpretación extensiva del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando se afirma que por el término “interés” debe entenderse también a todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que generan dichos intereses; **2)** Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada incurrió en un costo directamente atribuible a las actividades realizadas a fin de llevar a cabo la adquisición de un activo a través de la concesión de un crédito directo bajo la modalidad de préstamo dinerario; en ese sentido, de una correcta interpretación del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la comisión pagada por la empresa para la obtención del préstamo otorgado por el Banco de Crédito del Perú formaba parte del costo computable del activo que se adquirió con dicho préstamo; **3)** la sentencia incurre en nulidad por falta de motivación, por cuanto no sustentó cuál fue el método de interpretación utilizado para sostener que el término “interés” incluye los gastos en que se incurrió para la obtención del financiamiento, cuando la norma VIII del título preliminar del Código Tributario prohíbe la interpretación extensiva de las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos. Tampoco fundamentó las razones por las cuales recurrió únicamente a las NIC y al Plan Contable General Revisado para resolver la controversia. **1.5. Sentencia de vista** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número quince, del treinta de noviembre de dos mil veinte, obrante de fojas doscientos cinco a doscientos diecinueve del expediente judicial electrónico, **revoca** la sentencia apelada de primera instancia –que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos– y, **reformándola**, declara **fundada** la citada demanda, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2572-2-2018 del cuatro de abril de dos mil dieciocho, en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N.º 0150140013119/Sunat, del tres de febrero de dos mil diecisiete, referida al reparo por “gasto por comisión de estructuración”, y **ordena** al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución conforme a los considerandos de la sentencia. Constituyen argumentos principales de la decisión superior, los siguientes: **i)** el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta excluye expresamente del costo computable a los intereses; es decir, los intereses pagados en ningún caso formarán parte del costo computable de los bienes adquiridos. El artículo citado en ninguno de sus extremos se refiere a las comisiones que se pagan por los servicios financieros. No obstante ello, tanto el Tribunal Fiscal como el a quo asimilan la comisión de estructuración de crédito a la noción de “interés”, para, de este modo, concluir que la “comisión de estructuración” pagada por Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada al Banco de Crédito del Perú no forma parte del costo computable. Razonar de ese modo e incorporar la “comisión de estructuración” en la noción de “interés” o de “pago por intereses” va más allá de lo establecido en el citado artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, pues una cosa es la comisión de estructuración y otra muy distinta es el interés que se paga por el monto

recibido en préstamo; ii) La categoría “interés” es definida como las cantidades de dinero que deben ser pagadas por la utilización y el disfrute de un capital consistente también en dinero; se entiende, asimismo, como el pago periódico hecho por el deudor al acreedor como compensación por el uso de la suma recibida en préstamo; el interés también puede ser entendido como la retribución que se recibe por una reinversión. Por su lado, la “comisión” se conceptúa como el porcentaje que percibe un agente sobre el producto de una venta o negocio, la retribución del mandato mercantil del comisionista. En el ámbito financiero, el interés se refiere a las cantidades que cobran las entidades de crédito por los servicios de intermediación o de gestión que prestan a sus clientes. Puntualmente, la Resolución de Superintendencia de Banca y Seguros N.º 8181-2012, en el literal a) de su artículo 9º, define la “comisión” como: “retribuciones por operaciones o servicios adicionales y/o complementarios a las operaciones contratadas por los usuarios, que hayan sido previamente acordadas y efectivamente prestados por la empresa”. Como queda demostrado, una cosa es la “comisión” y otra distinta el “interés”. Teniendo en cuenta ello, no puede incorporarse en el concepto de “interés” a la noción de “comisión de estructuración”, como indebidamente hacen tanto la resolución del Tribunal Fiscal impugnada como la sentencia apelada. Esta incorporación indebida pone en evidencia que tanto el Tribunal Fiscal como el a quo han realizado una interpretación extensiva del segundo párrafo, in fine, del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, con lo cual se vulnera claramente la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario; iii) el costo computable está dado por el costo de adquisición de un bien, el cual está constituido por la contraprestación del bien adquirido y por los costos incurridos con motivo de su compra o adquisición, conforme lo establecido en el numeral 1 del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Como puede observarse, el ordenamiento jurídico señala que el costo de adquisición también está conformado por las comisiones que el solicitante de un préstamo bancario debe pagar por la estructuración de la referida operación financiera. Teniendo en cuenta ello, dicha comisión no constituye un gasto, sino que forma parte del costo computable y como tal debe aplicarse en la determinación del impuesto a la renta, mas no como gasto deducible, como ha hecho la empresa codemandada; iv) respecto al agravio según el cual la sentencia ha incurrido en nulidad por falta de motivación, resulta claro que la sentencia recurrida ha sido emitida cumpliendo los criterios establecidos en el fundamento 7 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 00728-2008-PHC/TC y en el fundamento 4 de la Sentencia N.º 00966-2007-AA/TC, ya que contiene el mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho y de derecho indispensable; existe una fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y expresa una suficiente justificación de la decisión adoptada. El hecho de que la demandante discrepe de la decisión a que arriba la sentencia de primera instancia, no significa que esta última haya incurrido en vicios de motivación, pues por el contrario se ha verificado que dicha resolución sí emitió pronunciamiento sobre las pretensiones de la demandante bajo los términos planteados en el escrito postulatorio de demanda, sin desviar el debate judicial, por lo que la recurrida no ha incurrido en vulneración del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. **Anotaciones acerca del recurso de casación Segundo.-** Contextualizado el caso, es pertinente hacer referencia a los

alcances del recurso extraordinario de casación que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. Así, tenemos: **2.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, precaviendo sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **2.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a obtener un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso, constituyendo antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.3.** Por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso¹, debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, así como la falta de competencia y la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso²; en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.4.** De otro lado, considerándose que en el caso concreto se han declarado procedentes los recursos de casación por causales de infracción normativa material y procesal, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal –de orden constitucional–, desde que si por ello se declararan fundados los recursos, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por el respectivo recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declararan infundadas las infracciones procesales, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **Evaluación de la causal casatoria de naturaleza procesal Tercero.-** Iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al **debido proceso** (o proceso regular), recogido en el **numeral 3 del artículo 139 de la**

Constitución Política vigente³, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento, o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho –incluido el Estado– que pretenda hacer uso abusivo de estos. Como señala la doctrina: [...] por su naturaleza misma, se trata de un derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de pequeños derechos que constituyen sus componentes o elementos integradores, y que se refieren a las estructuras, característica del Tribunal o instancias de decisión, al procedimiento que debe seguirse y a sus principios orientadores, y a las garantías con que debe contar la defensa.⁴ Dicho de otro modo, el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **3.1.** Así también, el derecho al debido proceso comprende a su vez, entre otros derechos, el de **motivación de las resoluciones judiciales**, previsto en el **numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental**⁵, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁶ y artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁷. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁸. **3.2.** El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha:** Cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b) Motivación aparente:** Cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c) Motivación insuficiente:** Cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respaldan en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** Cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como de la no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las

pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **3.3.** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones al **principio de congruencia**, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación, de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista: 1) coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa); y 2) armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico número 11 de la Sentencia N.º 1230-2003-PCH/TC. **3.4.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas. **Cuarto.-** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** De la revisión integral de la sentencia de vista materia de

casación, se aprecia que la misma ha respetado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que se ha delimitado la controversia que será objeto de pronunciamiento conforme a las pretensiones planteadas, como se desprende de los considerandos primero, segundo y sexto de la referida sentencia, y se ha cumplido con emitir decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación, los que previamente se han identificado en el tercer considerando de la impugnada, tal como se desprende del desarrollo lógico jurídico que emerge del séptimo considerando, invocando el marco regulatorio relacionado a lo que es asunto de controversia. **4.2.** Se trasluce entonces que para absolver y desvirtuar los agravios planteados en el respectivo recurso, la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los hechos y de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto, de lo actuado en el expediente administrativo formado por la administración tributaria con motivo del procedimiento de fiscalización definitiva del impuesto a la renta e impuesto general a las ventas del ejercicio gravable dos mil trece que corresponde a la contribuyente Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada, particularmente en lo concerniente al reparo de los gastos por “comisión de estructuración” que debían formar parte del costo activo para la determinación de la renta imponible de tercera categoría. Igualmente, ha justificado las **premisas fácticas** (la codemandada Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada dedujo el concepto “comisión de estructuración” al momento de determinar la renta imponible de tercera categoría, por considerar que el mismo no formaba parte del costo de adquisición del inmueble), así como las **premisas jurídicas** (artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario), que le ha permitido llegar a la **conclusión** de que la comisión pagada por la codemandada Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada para la obtención del préstamo otorgado por el Banco de Crédito del Perú para la adquisición de un inmueble, forma parte del costo computable del activo adquirido con dicho préstamo. **4.3.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de mérito es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas contienen proposiciones sustentadas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, las que resultan pertinentes para resolver la materia en controversia fijada por las instancias, atendiendo a los términos de lo que fue objeto debatible y los puntos controvertidos. En atención a las premisas normativas y fácticas expuestas, el colegiado superior sustenta de modo suficiente su postura frente a la normativa aplicable al caso concreto, arribando a una conclusión motivada. **4.4.** Sin perjuicio de lo indicado, no debe confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida. Por tanto, el hecho de que la entidad recurrente Tribunal Fiscal no concuerde con la conclusión a que se arriba con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que el colegiado revisor haya incurrido en una indebida motivación, correspondiendo que tales agravios sean revisados al analizar una causal de orden material, que, en efecto,

se ha denunciado en autos y será materia de pronunciamiento oportuno. **4.5.** En consecuencia, al no configurarse la infracción normativa de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, la causal procesal bajo examen debe declararse **infundada**.

Análisis de la causal casatoria de naturaleza material Quinto.- Habiéndose desestimado la causal de naturaleza procesal, nos encontramos habilitados para emitir pronunciamiento respecto a la causal casatoria de naturaleza material, contenida en los **literales a)** del apartado 2 de la sección I de la presente ejecutoria suprema, que corresponden a los recursos de casación interpuestos por los codemandados Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada y Tribunal Fiscal. **5.1.** En ambos recursos, las codemandadas denuncian la infracción normativa del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. En el caso de Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada, sostiene que, por su naturaleza y finalidad, la “comisión de estructuración” no debería formar parte del costo computable, por no ser un costo en que se incurrió para la compra del inmueble, y que ni el Tribunal Fiscal ni el Juez de la causa han pretendido incorporar la noción de “comisión de estructuración” a la noción de “intereses”, sino excluirla del costo computable por no ser un concepto vinculado con la operación de adquisición de un bien inmueble. De otro lado, el Tribunal Fiscal sostiene que si bien la “comisión de estructuración” no constituye propiamente un interés, se trata de un gasto que se realizó para la obtención de un financiamiento, por lo que califica como “gasto por intereses” y se encuentra excluido del costo computable. **5.2.** Es necesario recordar que en autos se viene cuestionando la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02572-2-2018, que revocó la Resolución de Intendencia N.º 0150140013119/Sunat, del tres de febrero de dos mil diecisiete, en el extremo referido al reparo de “gastos por comisión de estructuración que debía formar parte del costo del activo”. La citada resolución administrativa, para efectos de pronunciarse sobre el reparo acotado y sustentar su decisión, se remitió a su vez a la interpretación que realizó previamente en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015, del veintidós de abril de dos mil quince, conforme a la cual estableció que los costos en que incurre la contribuyente para acceder a un préstamo o financiamiento, incluidas las comisiones, debían considerarse como gastos deducibles, calificándolos como “gastos por intereses”, que comprende los intereses propiamente dichos (y expresamente excluidos por ley), así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento, por estar estrechamente vinculados a estos. Así, estableció: Que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N.º 04090-8- 2015, emitida por este Tribunal, si bien la citada NIC 23 indica que a los costos de financiamiento que comprenden los intereses y otros costos incurridos por la empresa para obtener préstamos, debía dárseles el tratamiento de gastos del periodo, sin importar el uso de tales préstamos y a su vez, preveía como tratamiento alternativo válido la capitalización de dichos costos del financiamiento vinculados directamente con la adquisición, construcción o producción de un activo apto, entendiéndose por este último como uno que necesariamente toma un tiempo considerable para estar listo para su uso esperado o su venta; ello no resulta aplicable para efectos tributarios, pues la Ley del Impuesto a la Renta establece que se excluya del costo del activo adquirido los conceptos referidos a intereses, entendiéndose por estos últimos, tanto los

generados por el financiamiento así como los gastos relacionados a este por lo que deben ser reconocidos como gastos deducibles siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el inciso a) del artículo 37 de dicha ley. Que además, este Tribunal indicó en la aludida resolución que todos los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos, como la comisión pagada por estos, califican como único concepto por “gastos por intereses”, aun cuando se devengasen en momentos diferentes, pues se entiende que tienen un origen común, que es la obtención de dichos créditos y si bien la indicada ley dispone de forma expresa que se excluyan los intereses, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que genera dichos intereses, al encontrarse estrechamente vinculados. [...] Que, en ese sentido, el desembolso efectuado por la recurrente por comisión de estructuración, se encontraba directamente vinculado al financiamiento, pues resultaba necesario para su obtención y de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N.º 04090-8-2015, calificaba como “gasto por intereses”, por lo que de conformidad con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, no debían formar parte del costo de adquisición del inmueble al que fue destinado dicho financiamiento, sino que debía reconocerse como gasto deducible, siempre que cumplieran los requisitos del artículo a) [sic] del artículo 37 de la citada ley, aspecto que no fue cuestionado por la Administración, en consecuencia, corresponde levantar dicho reparo y revocar la apelada en este extremo. Que si bien la Administración señala que de acuerdo con la NIC 23 la comisión de estructuración debía formar parte del costo del Inmueble, de conformidad con el criterio contenido en la mencionada Resolución N.º 04090-8-2015, esta no resulta de aplicación para Ley del Impuesto a la Renta, pues de acuerdo con lo establecido en su artículo 20, aquella calificaba como gastos por intereses, por lo debía excluirse del costo computable. **5.3.** Es conviene señalar, en este punto, que la aludida Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015, en la que exclusivamente se sustenta la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02572-2-2018, materia de los presentes actuados, ha sido declarada nula por sentencia del siete de junio de dos mil diecisiete expedida por el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, confirmada por sentencia de vista del veinticinco de enero de dos mil dieciocho, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros del mismo distrito judicial, quedando ejecutoriada dicha decisión al expedirse resolución de fecha dos de diciembre de dos mil veinte recaída en la Casación N.º 4795-2018 Lima, emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, que declaró infundados los recursos de casación del Tribunal Fiscal y la contribuyente Lima Airport Partners Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada. **5.4.** Ante este hecho concreto y verificable, el fundamento que sustentaba la consideración del gasto por concepto de comisiones por tener la condición de “gastos por intereses”, sustentado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04090-8-2015, no resulta atendible y vacía de contenido y fundamento a la resolución administrativa que es materia de nulidad en los presentes actuados. **5.5.** El literal e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta

imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes. Asimismo, el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el artículo 2° del Decreto Legislativo N.º 1112, establece lo siguiente:

Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición. La obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos: (i) cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien; (ii) cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión; o, (iii) cuando de conformidad con el artículo 37 de esta Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza. **Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable. Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:** 1) **Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra** tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, **incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.** 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción. 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo. [Énfasis nuestro] **5.6.** En atención a las normas precitadas, tratándose de adquisición de bienes, se computan como costos no solo la contraprestación pagada por dicha adquisición, sino todos los costos incurridos para

su concreción. Únicamente se considera como gastos –y, por tanto, deducibles– a los intereses, los cuales no forman parte de los costos computables. **5.7.** Conforme a lo dispuesto en el último párrafo de la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario: En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, **ni extenderse las disposiciones a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley.** [Énfasis nuestro] Por ello, pretender ampliar a otros conceptos no previstos en la ley –como sería la “comisión de estructuración”– la calidad de gastos, a efectos de que no formen parte de los costos computables que integran la renta bruta, importaría realizar una interpretación extensiva de la ley tributaria, actividad que se encuentra expresamente proscrita; más aún si, como bien razona la Sala Superior, no existe forma de asimilar la categoría “intereses” al concepto de “comisión”. **5.8.** Por tanto, no se advierte que la Sala Superior haya incurrido en interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando establece que la comisión pagada por la empresa contribuyente a fin de obtener el préstamo otorgado por el Banco de Crédito del Perú (comisión de estructuración) forma parte del costo computable del activo que se adquirió con dicho préstamo, y que, teniendo en cuenta ello, dicha comisión no constituye un gasto deducible, por lo que debe aplicarse en la determinación del impuesto a la renta. **5.9.** En consecuencia, al no advertirse que la Sala Superior hubiera infringido los alcances de la norma material denunciada y, por el contrario, verificándose que sus alcances han sido interpretados atendiendo al contenido expreso de su texto, sin devenir en interpretaciones extensivas que desnaturalicen su finalidad, corresponde desestimar este extremo de los recursos de casación, los cuales deben ser declarados **infundados**. III.- Decisión Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado en el primer párrafo del artículo 397 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, **declararon infundado** el recurso de casación interpuesto por la codemandada, Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada, con fecha catorce de enero de dos mil veintiuno, obrante de fojas doscientos veintinueve a doscientos treinta y siete del expediente judicial electrónico; **e infundado** el recurso de casación interpuesto por el codemandado, Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, con fecha catorce de enero de dos mil veintiuno, corriente de fojas doscientos setenta y dos a doscientos setenta y nueve del mismo expediente. En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del treinta de noviembre de dos mil veinte, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, corriente de fojas doscientos cinco a doscientos diecinueve del expediente judicial electrónico; y **dispusieron** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la demandante, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, con las demandadas, Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada y Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. **Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Dávila Broncano.**

S. S.

Bustamante Del Castillo,

Barra Pineda,
Dávila Broncano,
Tovar Buendia.

La Secretaria de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República certifica que el voto suscrito por los señores jueces supremos **Bustamante Del Castillo, y Barra Pineda** fue dejado oportunamente en relatoría, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 149 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, agregándose los referidos votos suscritos a la presente resolución. Voto en discordia de los señores jueces supremos Rueda Fernández y González Aguilar, es como sigue: Al amparo del artículo 144 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, discrepando muy respetuosamente del voto de la magistrada ponente, la suscrita realiza voto en discordia esencialmente en relación a la causal material y en el sentido de que se declare fundado el recurso de casación, por los fundamentos que se pasan a expresar: **Vistos:** Los recursos de casación formulados por la codemandada Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada y el codemandado Tribunal Fiscal presentados mediante escritos de fecha catorce de enero de dos mil veintiuno (fojas doscientos diecinueve y doscientos setenta y dos del expediente judicial electrónico - EJE, respectivamente), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince del treinta de noviembre de dos mil veinte, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, (fojas doscientos cinco del EJE), que revocó la sentencia apelada de primera instancia contenida en la resolución número ocho de fecha treinta y uno de julio de dos mil veinte, (fojas ciento veintitrés del EJE), que declaró infundada en todos sus extremos la demanda y, reformándola declaró fundada la misma, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2572-2018 del cuatro de abril de dos mil dieciocho, en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N.º 0150140013119/Sunat del tres de febrero de dos mil diecisiete, referido al reparo por “gasto de comisión de estructuración”, ordenando al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución conforme a los considerandos de la sentencia. **Considerando: Primero: Delimitación del pedido casatorio 1.1** En el presente caso, las dos recurrentes han formulado la causal sustantiva de infracción normativa por interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, la recurrente Tribunal Fiscal ha formulado la causal de carácter procesal de infracción de las normas de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución. **1.2** La línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la causal procesal, para luego continuar con la causal de infracción de norma material. Segundo: Infracción de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución. **2.1** Resulta pertinente anotar que, el artículo 139 de la Constitución, establece los principios de la función jurisdiccional y además acoge la protección de derechos fundamentales de carácter procesal, como sucede con el derecho al debido proceso contemplado en el inciso tercero, cuya observancia es obligatoria, constituyendo el debido proceso una garantía para los justiciables y vincula al juez como garante de los derechos fundamentales. El Debido Proceso goza de reconocimiento en el artículo 8º de la Convención Americana de Derechos Humanos, y se concibe como un derecho complejo que implica a su vez un conjunto

de manifestaciones que pueden ser entendidas también como derechos⁹. Es definido por su finalidad en el proceso y las garantías que brinda en la materialización de otros derechos en el proceso, como el derecho de defensa, de motivación, de impugnación, entre otros. La doctrina formula su definición con base en la interpretación de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos: El proceso “es un medio para asegurar en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia”, a lo cual contribuyen “el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”. En este sentido, dichos actos “sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho” y son “condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial”.¹⁰

2.2 La motivación de las decisiones judiciales igualmente es un derecho fundamental que cuenta con protección en la norma del inciso 5 del artículo 139 de la constitución¹¹, se encuentra reconocida en el artículo 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; derecho que ha merecido interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución), que establece que es un derecho que permite verificar la materialización del derecho a ser oído y que la argumentación de un fallo demuestra que los alegatos y pruebas han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos¹², que es un derecho a ser juzgado por las razones que el derecho suministra: [...] la motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática [...].

2.3 La recurrente Tribunal Fiscal, sustenta la causal procesal en transgresión de su derecho a la debida motivación, al haber interpretado en la sentencia de vista en forma errónea el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido que –según la recurrente–, la comisión de reestructuración resulta ser un pago para la obtención del financiamiento u obtención del crédito, teniendo la misma naturaleza y calificando como gasto por intereses, por lo cual no puede ser considerado como parte del costo computable de la adquisición del bien.

2.4 De lo señalado en los fundamentos del recurso de casación se advierte que, no se orienta a establecer una deficiencia medular de motivación, sino a expresar su discrepancia en relación al tema de fondo del caso concreto, y con argumentos que van referidos a una causal sustantiva – artículo 20 citado–, no existiendo coherencia entre la causal denunciada y los fundamentos de la misma, por lo que no resulta estimable este extremo del recurso de casación.

Tercero: Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

3.1 En el presente caso, la demandada Olva Courier, fundamenta medularmente la infracción normativa en que, la sentencia de vista al incluir como costo de adquisición (y, por tanto, costo computable) al concepto “comisión de estructuración”, no obstante que su naturaleza y finalidad, no por ser o no interés, sino porque es un costo incurrido con motivo de la obtención de un crédito y no por la compra del inmueble. Sostiene que el Tribunal Fiscal y la sentencia de primera instancia, luego de reconocer la naturaleza y

vinculación innegable y evidente de la comisión de estructuración con la operación de crédito y con los intereses, los ha excluido del supuesto de costo computable no por calificar como “interés” sino por ser un concepto no vinculado con la operación de adquisición del bien inmueble. El Tribunal Fiscal sustenta que la sentencia impugnada no toma en cuenta la naturaleza de los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos, como es la comisión pagada por estos; que, la “comisión de estructuración”, si bien no constituye propiamente un interés, se trata de un gasto que se realizó para la obtención de un financiamiento, por tanto, califica como un “gasto por intereses” y se encuentra excluido del costo computable, conforme lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. **3.2** En principio es necesario enfatizar que la finalidad del recurso extraordinario de casación es la adecuada aplicación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional, conforme lo prevé el artículo 384 del Código Procesal Civil. En ese orden, cuando se formula casación por infracción de normas de derecho objetivo, el examen a efectuarse es de control de derecho de la sentencia recurrida, sin poder variar, ni modificar la base fáctica o realizar apreciaciones o valoraciones de carácter probatorio, al tratarse de una sede de casación y no una instancia de mérito. **3.3** Para absolver la causal sustantiva referida a interpretación errónea, considero que no se puede soslayar que nos encontramos ante un Estado Constitucional de Derecho que por la supremacía de las normas y principios constitucionales¹³, éstas sirven de parámetro de validez de las normas legales y de sus contenidos, de tal forma que toda interpretación jurídica debe efectuarse en compatibilidad con el contexto de constitucionalidad, con respeto de los derechos y garantías. No se tratan de solo afirmaciones a consignar en textos, documentos, resoluciones, sino esencialmente de normas y principios vinculantes que trascienden en cualquier actividad del Estado, cuya observancia y materialización involucran responsabilidad de los jueces y de los funcionarios quienes son los llamados a proteger el ejercicio de los derechos y libertades, brindar las garantías y abstenerse de realizar actuaciones que los puedan vulnerar. Así, en la Convención Americana de Derechos Humanos, en el literal b) de su artículo 29 consagra que: “Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de (...) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados”. Acorde con la precitada norma convencional, es menester poner de relieve que ella trasciende en la actividad interpretativa, permitiendo dilucidar o revelar una norma jurídica legítima, válida y compatible con los derechos fundamentales reconocidos y legales establecidos. Correspondiendo efectuar la labor interpretativa de disposiciones tributarias, teniendo como parámetro rector al principio de legalidad recogido en el artículo 9º¹⁴ de la mencionada convención y en el artículo 74¹⁵ de la Constitución, concebido como aspecto límite o frontera infranqueable para el Estado –en especial en lo referente a la potestad tributario-aduanera–, el cual no puede ir más allá o fuera de lo que establece la constitución y las leyes, además de las normas de derecho internacional y las comunitarias que han sido incorporadas a nuestro ordenamiento nacional. Por lo que, no es posible admitir una interpretación y normas desvinculadas del contexto de constitucionalidad y del principio de legalidad –en tributario–, sino que, el trabajo interpretativo de las disposiciones tributarias, siempre

ha de partirse de la norma de reconocimiento que sustenta el sistema jurídico acogido por el constituyente. De esta forma, conforme al artículo 74 de la Constitución, que prevé el principio de legalidad en materia tributaria, e igualmente por la vinculación a las leyes (conforme a la norma constitucional 109 sobre la vigencia y obligatoriedad de la ley), se acude a la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que contiene reglas de interpretación de normas tributarias y establece la proscripción de que en vía interpretativa se creen tributos, introduzcan sanciones, se otorguen exoneraciones tributarias o se extiendan las disposiciones tributarias a supuestos no regulados en la ley, teniendo el siguiente tenor: “En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”. La referida Norma VIII ha sido objeto de examen por esta Sala Suprema en la Casación N.º 4392-2013-Lima, en la cual se ha fijado como criterio jurisprudencial en su fundamento jurídico 3.6, que el intérprete jurídico está indisolublemente atado al texto de la norma: **“La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en coherencia con la Norma IV que contempla los principios de legalidad y reserva de ley, ratifica el sometimiento a la ley y refuerza la vinculación del intérprete al contenido del texto legal, cobrando mayor significancia en el proceso de interpretación de leyes tributarias, los supuestos, las obligaciones y elementos predeterminados y configurados en la ley (...)”**. (Énfasis es nuestro) 3.4 En su recurso de casación, las recurrentes sostienen –en resumen– que la sentencia de vista ha realizado una interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta al incluir como costo de adquisición –computable–, a la “comisión de estructuración”, la cual –según las recurrentes– constituye un costo por la operación de obtención de un crédito –gasto para la obtención de un financiamiento–, por lo que no corresponde ser considerado como costo, no porque se considere interés, sino porque es un costo incurrido con motivo de la obtención de un crédito y no por la compra del inmueble, por lo que estaría excluido del costo computable. 3.5 Ahora bien, partiendo de la distinción entre disposición y norma, es que se requiere realizar la labor interpretativa acudiendo al texto legal del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta –modificado por el artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 1112–: **Artículo 20.-** La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición. La obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos: (i) cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien; (ii) cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión; o, (iii) cuando de conformidad con el artículo 37 de

esta Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable. Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por: **1)** Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. **2)** Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción. **3)** Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.” [Énfasis nuestro] **3.5.1** Del contenido del texto legal se advierte que cuenta con disposiciones referidas a: 1) los ingresos que integran la renta bruta, 2) la deducción del costo computable, 3) los casos de inaplicación de la obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago, 4) bienes depreciables o amortizables; 5) costo computable de bienes enajenados, 5.1) costo de adquisición, 5.2) costo de producción o construcción, 5.2) valor de ingreso al patrimonio. **3.5.2** El presente caso se vincula al ítem 5) referido al inciso primero sobre costo de adquisición, que en su primer párrafo contiene varias disposiciones y estas a su vez varias normas, identificando de dicho extremo del artículo 20 en relación al costo computable de bienes enajenados, que medularmente hay dos disposiciones, la primera con normas referidas a lo que se entiende por costo computable de bienes enajenados, y la segunda referida a la salvedad prevista para los intereses: **EN1:** El costo de adquisición, constituye costo computable de los bienes enajenados **EN2:** El costo de producción, constituye costo computable de los bienes enajenados **EN3:** El costo de construcción, constituye costo computable de los bienes enajenados **EN4:** El valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, constituye costo computable de los bienes enajenados. **EN5:** Los intereses no forman parte del costo computable. **3.5.3** En relación a **EN1**, la disposición legal establece que se entiende por costo de adquisición, la contraprestación pagada por el bien

adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra. Considerando entre ellos a: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En relación a **EN2 y EN3**, la disposición legal establece que se entiende por costo de producción o construcción, el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción. En relación a **EN4**, la disposición legal establece que se entiende por valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la ley, salvo lo dispuesto en el artículo 23.

3.6 Los fundamentos de las recurrentes en relación al tema se vincula con el **EN1** referido al costo de adquisición, que comprende a la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra, como son: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. De lo desarrollado e identificadas las premisas normativas extraídas de la disposición legal, en compatibilidad con el principio de legalidad, y observando las restricciones de la Norma VIII, se establece de la norma y de los conceptos detallados en ella que, **no se encuentran expresamente incluidas como costo de adquisición, las comisiones de estructuración generadas por el financiamiento u obtención de un crédito.**

3.7 Si bien, la norma considera entre los costos de adquisición, a las comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, es importante advertir que, los supuestos se encuentran referidos a “comisiones normales” referidas a tres supuestos de: comisiones normales vinculadas con: i) la contraprestación pagada por el bien adquirido, ii) los costos incurridos con motivo de su compra, iii) las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes; **descartando que la norma se refiera o incluya a las comisiones por financiamiento, sino que se refiere a otro tipo de comisiones, es decir, a las comisiones pagadas por razón de adquisición o compra del bien.** En ese orden de las normas identificadas y respetando los supuestos previstos en la norma legal, **no se establece que se encuentren comprendidas como costo computable de adquisición, las comisiones de estructuración generadas por el financiamiento u obtención de un crédito**, pues las comisiones a que se refiere la norma se encuentra referidas a aquellas pagadas con motivo de la adquisición de bienes, vinculadas con la contraprestación pagada por el bien adquirido y, con los costos incurridos con motivo de su compra. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición (...). Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:

1) **Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como:** fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes,

gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. **3.8** A continuación corresponde examinar en control de derecho, cuál es el sentido interpretativo acogido por la sentencia de vista, a efectos de determinar si ha incurrido o no en la infracción denunciada. **3.8.1** En el considerando quinto la sentencia de vista tiene señalado que la Sunat reparó a la empresa demandada –entre otros–, por gastos de comisiones de estructuración que debían formar parte del costo del activo, por la suma de ciento trece mil cuarenta y cuatro soles (S/. 113,044) proveniente de la celebración del Contrato de Préstamo dinerario y Fianza Solidaria con el Banco de Crédito “al haberse determinado encontrarse relacionado a la adquisición de un inmueble, considerando por ello que le corresponde su registro como activo fijo y no como cargo a resultados. **3.8.2** La recurrida en el considerando sexto delimita la controversia en determinar si la comisión de estructuración por un préstamo, está integrada dentro del concepto de interés o gastos por intereses, asimismo establecer si dicha comisión debe formar parte del costo de adquisición del inmueble y tal del costo computable. En su considerando séptimo la sentencia de vista, señala el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y modificatorias, como la disposición jurídica aplicable. **3.8.3** En el análisis del caso contenido en su octavo considerando anota la recurrida, que la demandante Sunat sostiene como agravio, que se ha incurrido en interpretación extensiva del referido artículo 20, cuando se afirma que por el término interés debe entenderse también a todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que generan dichos intereses, y que la Sunat considera que se trata de un costo atribuible a las actividades realizadas a fin de llevar a cabo la adquisición de un activo a través de la concesión de un crédito directo bajo la modalidad de préstamo dinerario. En el mismo considerando octavo, página ocho señala que de la revisión del Contrato de Préstamo Dinerario y Fianza Solidaria de veinticinco de octubre de dos mil trece entre Olva Courier S.A.C. y el Banco de Crédito, se advierte la cláusula primera 2.4 sobre el acuerdo de que el cliente se obliga a pagar una comisión de estructuración, en forma previa al desembolso del préstamo, equivalente al 1.00% flat del monto efectivamente desembolsado. **3.8.4** En su considerando octavo página nueve, la recurrida, analiza de que la Resolución del Tribunal Fiscal fundamenta en su página seis de “que todos los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos, como la comisión pagada por estos, califican como único concepto por gastos por intereses”, al entender que “tiene un origen común, que es la obtención de dichos créditos y si bien la indicada ley dispone de forma expresa que se excluyan los intereses, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que genera dichos intereses al encontrarse estrechamente vinculados”; pasando a su considerando noveno a citar el artículo 20 del cual extrae como premisa normativa que el segundo párrafo del citado artículo excluye expresamente del costo computable a los intereses, y de que en ninguno de sus extremos se refiere a las comisiones que se pagan por los servicios financieros, ni a la comisión por estructuración del préstamo; y considera que la Resolución del Tribunal Fiscal ha realizado una extensión de la categoría interés que se encuentra prohibida por el ordenamiento tributario. **3.8.5** En su considerando décimo señala su segunda

premisa normativa relevante que aplica para resolver el caso, en el sentido que de acuerdo al artículo 20, la comisión para la obtención del préstamo forma parte del costo computable del activo adquirido con dicho préstamo, anotando: "Al respecto, cabe señalar que el costo computable está dado por el costo de adquisición de un bien, el cual está constituido por la: i) contraprestación del bien adquirido; y ii) por los costos incurridos con motivo de su compra o adquisición (...)". "(...), efectuando una correcta interpretación del citado artículo, la comisión pagada por la empresa contribuyente a fin de la obtención del préstamo otorgado por el Banco de Crédito del Perú forma parte del costo computable del activo que se adquirió con dicho préstamo. Como puede observarse, el ordenamiento jurídico señala que el costo de adquisición también está conformado por las comisiones que el solicitante de un préstamo bancario debe pagar por la estructuración de la referida operación financiera. Teniendo en cuenta ello, dicha comisión no constituye un gasto, sino forma parte del costo computable y como tal debe aplicarse en la determinación del Impuesto a la Renta, mas no como gasto deducible como ha hecho la empresa codemandada". (El subrayado es nuestro).

3.9 De lo examinado se advierte que la recurrida ha utilizado dos premisas normativas (como premisas mayores de su silogismo jurídico), para resolver la controversia y arribar a la estimación de la demanda, las que extrae de su interpretación del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta: **PM1:** El artículo 20 excluye del costo computable a los intereses, no estando incluida en la exclusión las comisiones que se pagan por los servicios financieros, ni la comisión por estructuración del préstamo. **PM2:** El costo de adquisición también está conformado por las comisiones de estructuración de un préstamo bancario. Dicha comisión no constituye un gasto, sino forma parte del costo computable y como tal debe aplicarse en la determinación del Impuesto a la Renta.

3.10 De lo antes señalado resulta que, la **PM1** de la sentencia de vista es correcta, en el sentido que de acuerdo a la norma del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se ha comprendido en la exclusión de los intereses al costo computable, a las comisiones por estructuración de préstamo bancario; norma que coincide con la norma del **EN5** que se tiene identificada en el considerando **3.2.5** del presente voto en discordia. Sin embargo, no resulta correcta ni compatible con la norma constitucional del artículo 74, el principio de legalidad y con la Norma VIII del T.P. del Código Tributaria, la segunda premisa normativa de la sentencia de vista, **PM2** que realiza del antes citado artículo 20, incurriendo en interpretación extensiva al incluir un supuesto no previsto en la norma tributaria, de que las comisiones de estructuración de un préstamo bancario constituyen costo de adquisición, y forman parte del costo computable no siendo gastos. Interpretación de la recurrida que vulnera las normas del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta identificadas en los **EN1, EN2 y EN3**, las que no han comprendido a las comisiones de estructuración, conforme se tiene desarrollado en los considerandos **3.6 y 3.7** de esta ponencia en discordia, siendo pertinente reiterar en el citado considerando 3.7 de que: "En ese orden de las normas identificadas, **no se establece que comprendan a las comisiones de estructuración generadas por el financiamiento u obtención de un crédito**, pues las comisiones a que se refiere las normas se encuentran referidas a aquellas pagadas con motivo de la adquisición de bienes, vinculadas con la contraprestación pagada por el bien adquirido y, con los costos incurridos con motivo de su compra". Estableciéndose que la sentencia de vista ha incurrido en la infracción

normativa denunciada, al sustentarse en una premisa normativa incorrecta que arriba en base a una interpretación extensiva, vulnerando la norma sustantiva denunciada, el principio de legalidad y la prohibición expresa de la antes citada Norma VIII; resultando **fundado este extremo del recurso de casación. Cuarto: Actuación en sede de instancia**

4.1 Resultando fundado el recurso de casación de las demandadas recurrentes, corresponde actuar en sede de instancia, casar la sentencia de vista y confirmar la sentencia apelada, en base a los siguientes fundamentos medulares que se expresan a continuación. **4.2** Conforme indica la recurrida, el reparo efectuado por la Administración Tributaria (Sunat), fue por gastos de comisiones de estructuración que según la entidad tributaria, debían formar parte del costo del activo proveniente de la celebración del Contrato de Préstamo dinerario y Fianza Solidaria con el Banco de Crédito “al haberse determinado encontrarse relacionado a la adquisición de un inmueble, considerando por ello que le corresponde su registro como activo fijo y no como cargo a resultados”. **4.3** Residiendo la controversia en determinar dos temas relevantes para la adopción de la decisión judicial: a) si la comisión de estructuración por un préstamo, está integrada dentro del concepto de interés o gastos por intereses, b) establecer si dicha comisión debe formar parte del costo de adquisición del inmueble y tal del costo computable. Conforme se tiene antes desarrollado, resulta en relación al tema a), que la referida comisión no se encuentra expresamente comprendida dentro del concepto de interés –excluido del costo computable–. Sin embargo, en relación al tema b) carece de fundamento jurídico el sustento del reparo y de la demanda, en tanto de acuerdo a las normas identificadas del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la comisión de estructuración por el préstamo bancario, no se encuentra comprendida expresamente como costo de adquisición del inmueble ni costo computable. **4.4** No se encuentra incurso en vicio de nulidad la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2572-2018 objeto de la demanda contenciosa administrativa, cuya decisión de desestimar el reparo, tiene entre sus fundamentos compatibles con las normas interpretadas en la presente ponencia, las referidas en sus páginas cinco y seis, en relación a “Gastos por comisiones de estructuración que debían formar parte del costo del activo”, en que de acuerdo al artículo 20 se entenderá por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario, no estando comprendida como costo de adquisición, la comisión por estructuración del préstamo bancario: “Que, el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente. Que, de acuerdo con el artículo 20 de la citada ley, modificada por Decreto Legislativo N.º 1112, se entenderá por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley”. Adicionando a lo antes señalado que, de acuerdo al literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son gastos deducibles además de los intereses de deudas, aquellos gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las deudas contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas. **Quinto: Apartamiento de criterio anterior**

5.1 Finalmente, la magistrada Rueda Fernández, de conformidad con lo

previsto por el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se aparta de cualquier criterio anterior dictado en causas similares, en virtud a las propias consideraciones que contiene la presente ponencia, y al reflejar ellas una mejor interpretación de las disposiciones legales y constitucionales, como aquellas referidas a las comisiones de estructuración de financiamiento, entre otras; debiendo precisar que en relación a la Casación N.º 4795-2018-Lima se mantiene en el criterio de que los intereses se excluyen del valor computable de la adquisición, producción o construcción de los bienes, y que si bien se admite la aplicación de normas contables, ello debe ser, respetando la prevalencia de la ley conforme al principio de legalidad y la primacía de las normas legales respecto a las normas de contabilidad. **Decisión** Por los fundamentos expuestos **nuestro voto es: declarar fundados** los recursos de casación formulados por las demandadas Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada y, Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas; en consecuencia, **casar** la sentencia de vista contenida en la resolución número quince del treinta de noviembre de dos mil veinte, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; Actuando en sede de Instancia, **confirmar** la sentencia apelada de primera instancia contenida en la resolución número ocho de fecha treinta y uno de julio de dos mil veinte, que declaró **infundada** en todos sus extremos la demanda; en los seguidos por la demandante, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con las demandadas, Olva Courier Sociedad Anónima Cerrada y Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa.- **Jefe Supremo Rueda Fernández.-**

S. S.

Rueda Fernández,
González Aguilar.

La Secretaria de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República certifica que el voto suscrito por el señor juez supremo **Rueda Fernández y González Aguilar** fue dejado oportunamente en relatoría, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 149 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, agregándose los referidos votos suscritos a la presente resolución.

1 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979), Principios de derecho procesal civil, Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359

2 De Pina, Rafael (1940). Principios de derecho procesal civil. México D.F., Ediciones Jurídicas Hispano Americanas; p. 222

3 **Constitución Política del Perú**

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

[...]

4 Faúndez Ledesma, Héctor (Consignar Año). "El derecho a un juicio justo".

En varios, Las garantías del debido proceso (materiales de enseñanza) Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la PUCP y Embajada Real de los Países Bajos; p. 17

5 Constitución Política del Estado

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

6 Código Procesal Civil

Artículo 122.- Las resoluciones contienen: [...]

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

7 Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

8 El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:

"[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios".

9 Salmón, Elizabeth y Blanco, Cristina (2012). El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Lima, PUCP; p. 23.

10 Ibidem, p. 24.

11 Artículo 139: Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

12 Corte Interamericana De Derechos Humanos (2009). Caso Tristán Donoso vs. Panamá; párrafo 153.

13 Como también lo establece expresamente nuestra Constitución material en su artículo 51 sobre "Supremacía de la Constitución. La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado".

14 Artículo 9º. Principio de Legalidad y de Retroactividad

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

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