

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

Pertinencia de utilizar las normas contables para darle contenido o definir aspectos relacionados a categorías contables recogidos en normas tributarias

Trabajo Académico para optar el Título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

AUTOR

Victor Jose Ramos Roca

ASESOR:

Johana Lisseth Timana Cruz

CÓDIGO DEL ALUMNO:

20173500

2019

RESUMEN

1. Justificación de la investigación:

La justificación de la investigación viene dada por la importancia de determinar si pertinente utilizar normas contables para darle contenido o definir aspectos relacionados a categorías contables recogidos en normas tributarias. Para ello, nos apoyaremos en las opiniones vertidas por estudiosos del Derecho Tributario, los Informes de la SUNAT, las resoluciones del Tribunal Fiscal y las sentencias del Poder Judicial. Cabe indicar además que la investigación resulta viable en la medida que el tema elegido aún sigue generando debate en la doctrina nacional y dado que los operadores jurídicos (Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial) aún no han podido dar una respuesta unívoca sobre el asunto. Asimismo, la presente investigación nos permite recopilar lo señalado en anteriores investigaciones sobre el tema propuesto y profundizarlo tomando en cuenta la jurisprudencia actual.

2. Hipótesis:

Es permisible el uso de normas contables para definir, completar o darle contenido a las normas tributarias siempre que: 1. Se realice una justificación argumentativa respecto a las razones jurídicas y base normativa que origina su aplicación, debiendo usar para dicho fin, en la medida que sea posible, todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho y 2. No se opongan, desnaturalicen o transgredan las normas tributarias.

3. Conclusión principal:

Es posible que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial recurran a las normas contables para definir, completar o darle contenido a las normas tributarias siempre que:

- ✓ Se realice una justificación argumentativa respecto a las razones jurídicas y base normativa que origina su aplicación, debiendo usar para dicho fin, en la medida que sea posible, todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho.
- ✓ No se opongan desnaturalicen o transgredan las normas tributarias.

INDICE:

INTRODUCCIÓN.....	4
I MARCO LEGAL APLICABLE A LAS NORMAS CONTABLES	5
I.1 Adopción de las normas contables en la legislación nacional	5
II LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y LA NORMA III DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	6
II.1 Estudio de las Fuentes del Derecho Tributario	6
II.2 Uso de las normas contables sin haber sido reconocidas como Fuentes del Derecho Tributario	7
III LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	10
III.1 Estudio de los métodos de interpretación aplicables en materia tributaria	10
Uso de las normas contables en la interpretación tributaria	12
IV LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y LA NORMA IX DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	14
IV.1 Análisis de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario	14
Uso de las normas contables de forma supletoria a las normas tributarias.....	15
V CASOS	16
V.1 Devengo	16
V.2 Arrendamiento Financiero	21
V.3 ITAN.....	23
V.4 Intereses en Suspense	25
VI PERTINENCIA DE UTILIZAR LAS NORMAS CONTABLES PARA DARLE CONTENIDO O DEFINIR ASPECTOS RELACIONADOS A CATEGORÍAS CONTABLES RECOGIDOS EN NORMAS TRIBUTARIAS.....	28
VII CONCLUSIONES.....	30
VIII BLIOGRAFÍA.....	31

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación se analiza la interrelación entre las normas contables y las normas tributarias, haciéndose énfasis en el estudio de las Normas III, VIII y IX del Título Preliminar del Código Tributario desde 3 ópticas: Norma, Doctrina y Jurisprudencia.

Como se podrá apreciar del contenido del presente trabajo de investigación, no existe uniformidad entre los operadores jurídicos (SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial) al momento de utilizar y/o aplicar las normas contables en materia tributaria, siendo que en algunos casos dicha remisión se realiza de manera genérica o sin sustentar jurídicamente los motivos para hacerlo.

En ese sentido, aún existe incertidumbre respecto a si existe un único criterio o puede utilizarse más de uno para justificar el uso de normas contables para dotar de contenido a normas tributarios con evidente raigambre contable.

Ahora bien, en el presente trabajo de investigación lo que se busca es mostrar cual es el panorama actual del tema y dar alternativas de solución, lo que ayudara a brindar mayor seguridad jurídica a las partes involucradas, nos referimos al contribuyente y a la SUNAT.

Por lo expuesto, se buscará dar una respuesta a la siguiente pregunta: ¿Es pertinente utilizar normas contables para darle contenido o definir aspectos relacionados a categorías contables recogidos en normas tributarias?

I MARCO LEGAL APLICABLE A LAS NORMAS CONTABLES

I.1 Adopción de las normas contables en la legislación nacional

El artículo 223 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, precisa lo siguiente:

Artículo 223.- Preparación y presentación de estados financieros

Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

En concordancia con la norma anterior, el artículo 1 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/93.01 que precisa los alcances de principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el Art. 223 de la Ley General de Sociedades, en adelante la Resolución, dispone lo siguiente:

“Artículo 1.- Precisar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del Artículo 223 de la Nueva Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad”.

Como se puede apreciar de las normas citadas, los principios de contabilidad generalmente aceptados son reconocidos y aceptados como elementos centrales para la elaboración de los Estados Financieros.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado por el Consejo Normativo de Contabilidad, los principios de contabilidad generalmente aceptados comprenden a las Normas Internacionales

de Contabilidad (NICs)¹, oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

En ese sentido, si bien existe un proceso de reconocimiento de las normas contables como de uso obligatorio del Perú para las empresas que elaboran y presentan estados financieros, eso no nos puede llevar a concluir que nos encontramos frente a verdaderas normas jurídicas.

II LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y LA NORMA III DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

II.1 Estudio de las Fuentes del Derecho Tributario

La Norma III del TUO del Código Tributario enumera las fuentes del derecho tributario de acuerdo a lo siguiente:

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

Al respecto, HUAMANI CUEVA, Rosendo² indica:

¹ Actualmente Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

² HUAMANI CUEVA, Rosendo

Abril 2015: “Código Tributario Comentado”. Lima: Jurista Editores, pp. 160.

“Dentro del ordenamiento jurídico de nuestro país, la materia tributaria – el Derecho Tributario –, en virtud de lo dispuesto por la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, es una de las pocas ramas del Derecho que regula específicamente sus fuentes (otra vez: modos de creación de normas en materia tributaria), aunque sin distanciarse del sistema de fuentes general, cuya base se encuentra en la Constitución. Así, la citada Norma III formalmente consagra, como indica DANÓS ORDOÑEZ (LXXXII: 39), un “subsistema de fuentes”. Su utilidad, además de indicar el grado jerárquico de las fuentes del Derecho Tributario, que por cierto ya está determinado por la Constitución, es didáctica”.

Como se aprecia de la norma y el criterio enunciado por el autor peruano, el Código Tributario enumera una lista cerrada de las fuentes de producción normativa en materia tributaria, que se encuentra en consonancia con las establecidas en la propia Constitución Política Peruana, no obstante, esta lista no es cerrada por lo que si crea una nueva fuente a través de una norma constitucional; dicha lista tendrá que abrirse o modificarse.

En ese sentido, para hacer un análisis de las fuentes que regulan los modos de producción normativa debe observarse siempre la Constitución Política Peruana y en la medida que las fuentes del Derecho enunciados en el Título Preliminar del TUO del Código Tributario no se la opongan o la desnaturalicen; también podrán tomarse en cuenta al momento que se evalúe si es una fuente válida o no para llevar a cabo dicha actividad.

II.2 Uso de las normas contables sin haber sido reconocidas como Fuentes del Derecho Tributario

Al respecto, BUENO VASQUEZ, Antonio³ mencionan lo siguiente:

³ BUENO VASQUEZ, Antonio

Abril 2019: “Las normas contables desde la perspectiva Kelseniana y del realismo jurídico”. Revista Análisis Tributario, pp. 21.

“El Estado y el Derecho se vinculan mutuamente, conforme lo identificó Kelsen. Y es el Estado a través de su Constitución que determina qué entidad emite la norma y cómo la emite. En ese sentido, desde la perspectiva Kelseniana exponemos las razones por las que las normas contables no constituyen Fuentes de Derecho Tributario:

- *El IASB es una organización civil extranjera que no está reconocida en nuestra Constitución Política para emitir normas jurídicas.*
- *La actual Constitución no establece qué entidad puede dictar normas contables.*
- *Históricamente la introducción de las normas contables se incorporó al Derecho Comercial para efectos de uniformizar la presentación de los estados financieros, y no al Derecho Tributario.*
- *Finalmente, el CT no reconoce como fuente de derecho a los principios de contabilidad generalmente aceptados.*

En suma, desde la perspectiva kelseniana las normas contables no califican como fuente de derecho por la principal razón que son emitidas por un órgano que no está facultado por el Estado peruano a través de la Constitución Política”.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que en los Considerandos Décimo Séptimo y Décimo Noveno de la Sentencia recaída en el Expediente N° 7779-2015 expone lo siguiente:

“DÉCIMO SÉTIMO.- Que, por otro lado, en lo tocante a las Norma Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (...), es menester considerar que son emitidas por el IASC (International Accounting Standards Committee) o el IASB (International Accounting Standards Board), que es una entidad privada de alcance mundial, lo cual implica que, en función a la fuente de su producción, no constituyen normas jurídicas, y por tanto, no son vinculantes en materia tributaria (...).

DÉCIMO NOVENO.- Que, debe enfatizarse que para arribar a la conclusión transcrita y que sustenta la decisión objetada, el Tribunal Fiscal recurrió únicamente

a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 16 y 23, y el Plan Contable General Revisado (Cuenta 67), a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, como puede constatarse de las consideraciones que aparecen expresadas en las páginas diecisiete a diecinueve de la Resolución número 04090-8-2015, lo cual implica que para la interpretación del invocado precepto legal sólo tuvo en cuenta las aludidas reglas técnicas que, como se ha destacado, no constituyen per se normas jurídicas, no tienen la calidad de fuente del Derecho Tributario, y por tanto, carecen de fuerza vinculante, vulnerando de este modo las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario (...).”

Tal como lo menciona el autor citado y lo desarrollado en la Sentencia pronunciada por la Sala Superior, siendo que las normas contables (antes NIC y ahora NIIF) son emitidas por una entidad internacional de alcance mundial (en nuestro caso el IASB) que no se encuentra reconocida por nuestra Constitución y siendo además que nuestra actual Constitución no establece qué entidad puede dictarlas; por ende se concluye que las normas contables no constituyen Fuentes del Derecho Tributario.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, considero correcto que las normas contables puedan ser utilizadas como instrumentos para entender los alcances de normas tributarias o para interpretar algún concepto que no esté claro, preciso o que no cuente con una definición propia en la Ley de Impuesto a la Renta.

Es más, puede darse el caso que la misma norma tributaria haga una remisión a criterios o estándares contables para la determinación impositiva como es el caso de la base imponible del ITAN, caso que será tratado en el acápite V del presente trabajo.

Finalmente precisar que, respecto a la conclusión arribada en los dos párrafos anteriores, los autores TARTARINI TAMBURINI, Tulio y CHEVARRIA SOTELO, Rosa⁴ opinan:

⁴TARTARINI TAMBURINI, Tulio y CHEVARRIA SOTELO, Rosa
Octubre 2015: “Sobre el ITAN y el valor razonable de los activos”. Lima: Revista Análisis Tributario, pp. 15.

“La contabilidad ciertamente puede servir de fuente del Derecho tributario, en tanto la norma fiscal contemple un concepto que sea propia de aquella ciencia o haga una remisión a criterios o estándares contables para la determinación impositiva.

En virtud al principio de legalidad, tal remisión a la base contable corresponde en tanto y en cuanto exista una norma legal que así lo disponga, debiendo en todo momento la contabilidad encontrarse en una relación de subordinación con las normas jurídicas.

La contabilidad entonces será fuente interpretativa de las normas fiscales cuando estas la llamen para dotar de contenido determinado concepto, al igual que ocurre con otras disciplinas no jurídicas que sirven de referencia cuando el Derecho Tributario, sin hacer uso de su autonomía, no contiene conceptos propios”.

III LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

III.1 Estudio de los métodos de interpretación aplicables en materia tributaria

El primer párrafo de la Norma VIII del TUO del Código Tributario señala expresamente que al aplicarse las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Al respecto, HUAMANI CUEVA, Rosendo⁵ indica:

(...) la doctrina ha desarrollado diversos criterios para calificar y clasificar sus métodos (la doctrina – combinándolos, excluyendo o incluyendo; no hay acuerdo sobre la tipología y clasificación – habla de diversas escuelas, teorías, cánones, criterios, elementos, métodos... todos útiles y admitidos por el Derecho); de los usualmente conocidos y utilizados por la doctrina y jurisprudencia nacionales, podemos referir los siguientes: literal (sentido o significado de las palabras; semántica y textualidad), gramatical (estructura gramatical o forma; sintaxis), lógico

⁵ HUAMANI CUEVA, Rosendo

Abril 2015: “Código Tributario Comentado”. Lima: Jurista Editores, pp. 270-271.

(reglas lógicas y razón), ratio legis (razón de ser), teleológico (alcanzar el fin de la ley); asimismo: sistemático (ubicación, relación, contexto, comparación: ordenamiento jurídico), histórico (antecedentes; exposición de motivos), sociológico (realidad social); etc.

Asimismo, RUBIO CORREA, Marcial⁶ señala:

“2.2.1. El método literal.

El primer método es el literal. Utiliza como variable de interpretación el lenguaje con el que está construido la norma y, para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras. Este último puede ser el común o el técnico-jurídico si la palabra es usada con contenido específico dentro del Derecho. A veces, inclusive, la norma, usa la misma palabra una vez en su sentido común y otra en sentido técnico.

(...)

2.2.2. El método ratio legis.

Un segundo método es el que utiliza como variable la ratio legis de la norma. No se fija solamente en lo que la norma dice de manera literal, sino que busca su sentido, su razón de ser y, en base a ello, extrae una consecuencia interpretativa. El método de ratio legis es extensivamente utilizado en el Derecho. No siempre la norma tiene una ratio legis. A veces, inclusive, se puede encontrar más de una ratio legis para la misma norma. En todos estos casos de dificultad de aplicación, el resultado interpretativo del método pierde contundencia.

(...)

2.2.3. El método sistemático.

El método sistemático se funda en la variable de que todas las normas tienen principios subyacentes que les dan sentido y que, por consiguiente, buscando y aplicando los principios incorporados tras el Derecho positivo vigente, se puede enriquecer el significado de las normas (...).

⁶ RUBIO CORREA, Marcial
2003: “Interpretación de las Normas Tributarias”. Lima: Ara Editores, pp. 134-153.

(...)

2.2.4. El método histórico

El método histórico tiene como variable todos los antecedentes de la norma que se está interpretando: lo que sostuvieron los legisladores si se tiene acceso a ello, las actas, exposiciones de motivos, las normas antecedentes y la forma como fueron modificadas, la manera particular como se le haya entendido en el pasado, la ocasión en la que fue dictada, etc.

(...)

2.2.5. El método sociológico

Finalmente, está el método sociológico que tiene como variable el contenido de las conductas consideradas obligatorias en la sociedad. Se atiende a las costumbres, pero también, a las ideas predominantes en el medio social general o especializado que se trate de normar y toma todo ello como punto de vista para dar el significado a las normas jurídicas”.

De acuerdo a lo dispuesto en la norma y lo señalado por los autores citados, al momento de aplicar las normas tributarias se deben usar todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho, entre ellos, el método literal, ratio legis, sistemático, histórico, entre otros, siendo que un método de interpretación no excluye a otro.

Es más, para el profesor RUBIO CORREA es preferible utilizar todos los métodos de interpretación; en ese sentido, los intérpretes de las normas tributarias como lo son, principalmente la SUNAT y el Tribunal Fiscal, deben utilizar todas las variables que tengan a su disposición a efectos de comparar los resultados interpretativos y busca un significado consistente de la norma tributaria.

Uso de las normas contables en la interpretación tributaria

Al respecto, DURAN ROJO, Luis y MEJIA ACOSTA, Marco⁷ mencionan:

⁷DURAN ROJO, Luis y MEJIA ACOSTA, Marco

Mayo 2011: “Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT”. Lima: Revista Análisis Tributario, pp. 53-54.

“Como hemos mencionado en otras oportunidades, las razones jurídicas que los operadores jurídicos vienen dando para utilizar las normas contables a efectos de llenar de contenido las normas tributarias han sido diversa y poco uniformes, e incluso en determinados casos tales razones simplemente no han existido.

(...)

De una revisión de los pronunciamientos institucionales de SUNAT podemos llegar a la conclusión de que esta entidad no mantiene un patrón constante como fuente interpretativa de las normas tributarias y, lo que es más sorprendente, no tiene claro el tipo de fuente de que se trata. De hecho, se puede ver que en algunos casos la SUNAT usa las normas contables de manera directa sin señalar la razón para hacerlo, en otros lo hace refiriendo que ello se enmarca en lo señalado en la citada Norma IX del TP del CT, e incluso hay casos en los que las normas contables no son usadas por la AT pese a tratarse de disposiciones tributarias con evidente raigambre contable”.

De acuerdo a lo indicado por los autores citados, en el caso particular de la SUNAT, esta no mantiene un patrón constante respecto a cuál es la fuente interpretativa de las normas contables.

Ahora bien, este problema no solo se presenta en los pronunciamientos institucionales de la SUNAT, que solo son vinculantes para todos los funcionarios de la Administración Tributaria⁸, sino también de las Salas de las Cortes Superiores, inclusive la Corte Suprema; por lo que es necesario que se uniformice los criterios tanto a nivel administrativo como judicial.

⁸ Artículo 94.- Procedimiento de Consultas

(...)

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

(...).

IV LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y LA NORMA IX DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

IV.1 Análisis de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario

La Norma IX del TUO del Código Tributario establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan ni la desnaturalicen. Adicionalmente dispone que de forma supletoria se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Al respecto, HUAMANI CUEVA, Rosendo⁹ indica lo siguiente:

“(…)

Tercero, hay que distinguir entre esta aplicación y la que se hace por la remisión o incorporación en las normas tributarias de conceptos, institutos o figuras de otros ordenamientos sectoriales. En estos supuestos, más que suplir la falta de lo que hacen estas normas es complementar la norma tributaria que las invoca expresamente, sin definirlos (CALVO CORREA 2004:31); un ejemplo: cuando el Código habla de “liquidación de sociedades” o reorganización de sociedades” (artículo 17), tenemos que “completar” o interpretar la norma con aquellos institutos regulados en la Ley General de Sociedades. Pese a esta consideración, tanto la Administración como el Tribunal Fiscal en estos casos recurren, para sustentar legalmente su actuación, a lo establecido por la Norma IX en comentario.

Como se observa de la norma y doctrina citada, con la finalidad de definir, completar o darle contenido a aquellas normas tributarias que no cuenten con una regulación (definición, desarrollo o por remisión de la propia norma), podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan ni la desnaturalicen.

⁹HUAMANI CUEVA, Rosendo

Abril 2015: “Código Tributario Comentado”. Lima: Jurista Editores, pp. 286.

Uso de las normas contables de forma supletoria a las normas tributarias

Sobre el tema, HUAMANI CUEVA, Rosendo¹⁰ indica lo siguiente:

“Otro tanto ocurre con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país y las normas de contabilidad aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad (básicamente NIC y NIIF); por mor de lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley General de Sociedades (preparación y presentación de estados financieros: “Los estados financieros se preparan (...), la aplicación de estos resulta ineludible e indiscutible en la valoración, calificación y contabilización (en relación con los Estados Financieros: balance general y estado de ganancias y pérdidas) de hechos económicos de las empresas; no obstante, ahora, pese a la expresa vinculación de aquella contabilización con la regulación tributaria (por ejemplo, con el artículo 33 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta), se ha hecho normal recurrir a estos principios y normas para “integrar” la norma tributaria”.

Por su parte, DURAN ROJO, Luis y MEJIA ACOSTA, Marco¹¹ mencionan lo siguiente:

“(…) SUNAT utiliza las normas contables como instrumentos para entender los alcances de normas jurídicas concretas, para lo que hace mención a lo señalado en la Norma IX del Título Preliminar del CT, pero no realiza un mínimo y adecuado análisis respecto a las razones que originan que dichas normas contables se enmarquen en los alcances de la Norma IX señalada, y cuál es su naturaleza, si el de normas jurídicas o de principios de derecho.

(…)

¹⁰ HUAMANI CUEVA, Rosendo

Abril 2015: “Código Tributario Comentado”. Lima: Jurista Editores, pp. 287.

¹¹ DURAN ROJO, Luis y MEJIA ACOSTA, Marco

Mayo 2011: “Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT”. Lima: Revista Análisis Tributario, pp. 53-54.

En ese sentido, cabe indicar que, como hemos adelantado líneas arriba, la remisión a la Norma IX del Título Preliminar del CT no es explicitada en términos argumentativos por SUNAT (...)”.

Como bien lo explican los autores citados, es posible que la SUNAT (o en su caso, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial) recurran a las normas contables para definir, completar o darle contenido a las normas tributarias siempre que:

- a. Se realice una justificación argumentativa respecto a las razones jurídicas y base normativa que origina su aplicación, debiendo usar para dicho fin, en la medida que sea posible, todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho.
- b. No se opongan desnaturalicen o transgredan las normas tributarias.

V CASOS

V.1 Devengo

Sentencia de Casación N° 14911- 2015 y N° 11610-2015 de fecha 03 de agosto de e2017 emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República:

“Voto Singular de los Señores Jueces Supremos Rueda Fernández y Bustamante Zagarra:

5.27 En consecuencia, teniendo en cuenta que para la doctrina³⁴, el concepto de devengado, para efectos del Impuesto a la Renta, se refiere a la renta que se considera producida en cuanto nace el derecho a obtenerla, aunque en verdad no se haya pagado o percibido la misma, es decir, que la sola existencia del título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva considerarla como devengada y, por ende, imputable en el ejercicio en que nace el derecho; empero tratándose de intereses no cobrados derivados del aprovechamiento de

capitales de la entidades bancarias, el criterio del devengo se supedita a la probabilidad de su cobro y la determinación de su cuantía”.

34 Que constituye fuente del Derecho Tributario, conforme consta del inciso h), de la Norma III, del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario”.

Voto en minoría del Señor Juez Supremo Cartolin Pastor:

87 A partir de lo indicado se advierte que las Normas Internacionales de Contabilidad no constituyen fuentes del derecho tributario, en tanto no se encuentran establecidas en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, así como tampoco constituyen medios a través de los cuales se inserten normas en el ordenamiento jurídico tributario, siendo su propósito el uniformizar la aplicación de normas contables a nivel mundial, las cuales permiten que la información de los estados financieros sea comparable y transparente. (...)

88 Por consiguiente, se concluye que la Sala de Mérito no debió sustentar su decisión tomando en cuenta a la NIC 18, sino más bien solo utilizarlas atendiendo a su naturaleza contable con el fin de comprender determinadas definiciones y figuras de dicha materia; por lo tanto, en torno a ella sí se evidencia vulneración de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario”¹².

Tal como se aprecia de la Sentencia de Casación citada, los votos singulares y en minoría de los Jueces Supremos de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, contienen dos posiciones distintas respecto a la pertinencia del uso de normas contables.

Primera Posición:

Se considera que el concepto de devengado se encuentra definido en la doctrina jurídica y siendo que esta constituye fuente del Derecho conforme lo previsto en el Código Tributario; por tanto concluye que su uso es correcto.

¹² Páginas 18/82, 53/82, 55/82, 80/82 y 81/82 de la Casación N° 14911- 2015 y N° 11610-2015.

Respecto a la doctrina jurídica como fuente de derecho, el fundamento 45 de la Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC establece lo siguiente:

“Si bien no podemos afirmar que esta fuente derive de la Constitución, el Tribunal Constitucional y los diversos niveles jerárquicos del Poder Judicial recurren a la doctrina, nacional y extranjera, para respaldar, ilustrar, aclarar o precisar los fundamentos jurídicos que respaldarán los fallos que se sustentan en la Constitución, en las normas aplicables al caso y en la jurisprudencia”.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 14895-4-2010 y 14394-1-2011 que se reproducen a continuación:

RTF N° 14895-4-2010

“(…) resulta válido en virtud a lo establecido en las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que para aplicar la citada norma se acudiesen a las definiciones establecidas en diccionarios jurídicos a efecto de establecer su correcta interpretación, siendo pertinente indicar que la citada Norma III no hace distinción alguna respecto a la procedencia de la doctrina empleada en la interpretación de las norma (…)”.

RTF N° 14394-1-2011

“(…) de acuerdo a la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario también son fuente de derecho la doctrina y la jurisprudencia por lo que resulta válido que la Administración acuda a dichas fuentes (…)”

Ahora bien, sobre el concepto de devengo y la discrepancia que existió en relación a si su contenido debía ser cubierto por la doctrina jurídica, las normas contables o a ambas, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1425 establece lo siguiente:

“En el transcurso de los años, tanto los actores del sector privado como del sector público han venido dando contenido al concepto del devengo, sin embargo, existe discrepancia respecto a si para darle contenido se debe recurrir a la doctrina jurídica, a las normas contables o a ambas.

Al respecto, podemos mencionar las siguientes posiciones sustentadas por algunos tributaristas del medio:

(i) No se debe recurrir a las normas contables para delimitar los alcances del término devengo, puesto que resulta posible definir dicho concepto desde el punto de vista jurídico.

(...)

ii) Se debe recurrir a las normas de contabilidad para dar contenido al término devengo teniendo en cuenta, entre otros, lo siguiente:

- Su origen es contable.

(...)”.

No obstante lo señalado, algunos tributaristas del medio consideran que habiendo sido recogido la definición de devengado de la NIC 18 (norma contable) en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y siendo que esta constituye Fuente del Derecho Tributario, es correcto utilizar el concepto contable de devengo.

Sobre la jurisprudencia como Fuente del Derecho Tributario, HUAMANI CUEVA, Rosendo¹³ opina:

“Si bien está claro que conforman esta fuente del derecho las sentencias del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, por disposición del propio Código Tributario se extiende tal naturaleza a determinadas resoluciones del tribunal administrativo tributario (jurisprudencia administrativa o, como algunos prefieren denominar a estas resoluciones, precedentes administrativos).

¹³ HUAMANI CUEVA, Rosendo

Abril 2015: “Código Tributario Comentado”. Lima: Jurista Editores, pp. 185.

En efecto, el Código Tributario (artículo 154) ha dispuesto que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración (y para los propios vocales del Tribunal Fiscal) las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas de acuerdo a lo establecido por sus artículos 102, 154 y 170; así, las resoluciones dictadas cumpliendo lo regulado por las referidas normas constituyen fuentes del Derecho Tributario (aunque con limitados efectos frente a los administrados, que no solo pueden no cumplirlas sino porque estos pueden impugnar judicialmente la aplicación efectuada por la Administración o el Tribunal Fiscal)”.

En el caso de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, el mismo autor¹⁴ señala:

“Las demás resoluciones del Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en lo tributario en nuestro país, aunque no tiene el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria para la Administración Tributaria (y por tanto podrían no ser consideradas en estricto como fuente del Derecho Tributario), habitualmente sirven como referenciales guías (o antecedentes) de actuación e interpretación para la Administración Tributaria, para el propio Tribunal Fiscal y para los deudores tributarios”.

Ahora bien, sobre el concepto de devengo y su relación con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1425 establece lo siguiente:

“Por otra parte, de la revisión de numerosas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal se ha podido constatar que no existe uniformidad respecto al alcance que se otorga al término devengo. Así, a manera de ejemplo, se procede a citar algunas Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF):

(i) Resoluciones en las que se adopta el denominado concepto jurídico del devengo:

(...)

¹⁴ HUAMANI CUEVA, Rosendo

Abril 2015: “Código Tributario Comentado”. Lima: Jurista Editores, pp. 186.

(ii) Resoluciones en las que se ha recurrido únicamente al llamado concepto contable del devengo:

(...)

(iii) Resoluciones en las que se ha utilizado ambos conceptos del devengo:

(...)”.

Como se puede apreciar de la Exposición del Motivos del Decreto Legislativo N° 1425, antes de la modificación del artículo 57 de la Ley de Impuesto a la Renta, no existía uniformidad respecto al alcance que se le otorgaba al término devengo tanto a nivel de los tributaristas del medio como de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Segunda Posición:

En vista que las normas contables no constituyen fuentes del derecho tributario en tanto no se encuentran enunciadas en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, no debieron utilizarse para definir el concepto de devengado; no obstante, no se descarta la posibilidad de utilizarlas atendiendo a su naturaleza con el fin de comprender determinadas definiciones y figuras de dicha materia.

En ese sentido, queda claro que, en este primer caso, los Jueces Supremos que conforman la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República no tienen una posición uniforme respecto a si se puede o no utilizar las normas contables para darle contenido o definir aspectos relacionados a categorías contables recogidos en normas tributarias.

V.2 Arrendamiento Financiero

Resolución del Tribunal Fiscal N° 010577-8-2010 de fecha 14 de setiembre de 2010:

“Que en el presente caso se tiene que de acuerdo con los términos pactados con IBM del Perú S.A.C. la recurrente debía considerar las operaciones bajo análisis, como un arrendamiento financiero y no como un arrendamiento operativo, que además la

determinación del Impuesto a la Renta se inicia en los resultados contables, respecto de los cuales se procede a realizar la conciliación correspondiente con las normas tributarias, en tanto estas últimas establezcan disposiciones particulares, y en el presente caso de conformidad con los parámetros establecidos en la NIC N° 17, los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo fijo de la recurrente, por lo que no correspondía que efectuara la deducción de las cuotas de arrendamiento para fines tributarios, dado que no existía norma alguna que exigiera o permitiera otorgar a esta operación, un tratamiento distinto al que poseía para efecto contable”¹⁵.

(Énfasis añadido)

Tal como se puede observar de la Resolución citada, el Tribunal Fiscal únicamente recurre a la norma contable (NIC 17) para darle contenido al concepto de arrendamiento financiero, no obstante no evalúa la posibilidad de remitirse a otras normas distintas a las tributarias además de las normas contables.

Sentencia (Resolución N ° 29) de fecha 30 de octubre de 2017 recaída en el Expediente N° 7332-2010-0 emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima:

“CUARTO: Análisis del caso.

(...)

4.2. Acerca de los contratos de leasing y leaseback suscritos con la empresa IBM:

(...)

De esta forma, se tiene que en principio, en concordancia con la realidad de los hechos económicos que se ponen en relieve en los contratos suscritos con IBM, estos contratos de arrendamiento tienen naturaleza de arrendamiento financiero y retro arrendamiento financiero, y no de arrendamiento operativo con opción de compra, como alega la demandante, por cuanto se advierte en éstos que, aparte de seguirse

¹⁵ Página 14/27 de la RTF N° 010577-8-2010.

con el tratamiento contable y tributario descrito en la NIC N° 17, la empresa acordó la opción de compra, término que es parte de la naturaleza jurídica de los contratos de arrendamiento financiero, según lo establecido en el artículo 123 del Decreto Legislativo N° 299.

Sin embargo, aún cuando exista un tratamiento contable y tributario acorde a las reglas contempladas para el arrendamiento financiero, en su calidad de arrendadora, IBM no es una empresa bancaria o financiera, menos se ha acreditado que tal empresa esté autorizada por la SBS para cumplir funciones de esta índole, razón por la cual en aplicación del artículo 224 del Decreto Legislativo N° 299, no podía aplicarse el régimen tributario contemplado para los contratos de arrendamiento financiero”¹⁶.

(Énfasis añadido)

Se aprecia de la Sentencia de la Sala Superior que para resolver el caso no solo se recurrió a las normas contables, sino también a las propias normas tributarias.

No obstante, la Sala Superior no desarrolla los argumentos que justifiquen si es necesario su uso y en que se sustentan para concluir que de acuerdo a lo dispuesto a la NIC 17, las partes no quisieron celebrar un Contrato de Arrendamiento con Opción de Compra sino que desde un inicio el mismo se configuró como uno de Arrendamiento Financiero.

En ese sentido, queda evidenciado que incluso a nivel de la jurisprudencia de la Salas de las Cortes Superiores de Justicia, se recurre a las normas contables pero sin que exista una argumentación sólida sobre si es necesaria su aplicación a un caso concreto.

V.3 ITAN

Primer Caso: Resolución del Tribunal Fiscal N° 05455-8-2017 de fecha 23 de junio de 2017:

¹⁶ Páginas 7/20 y 12/20 de la Sentencia (Resolución N ° 29).

“Que en este sentido, de conformidad con las normas glosadas anteriormente las variaciones que surgen como consecuencia de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico durante el transcurso de la vida del mismo, si bien procuran reflejar el valor real de dicho activo, constituyen el resultado de una base contable de medición distinta al costo o valor histórico, por lo que lo alegado por la Administración en sentido contrario carece de sustento (...)”¹⁷.

Segundo Caso: Informe N° 007-2018-SUNAT/7T0000 de fecha 26 de enero de 2018:

“Tratándose de una empresa que, en aplicación de las normas contables, tenga que contabilizar sus activos fijos utilizando una base de medición diferente al costo histórico inicial, para la determinación de la base imponible del ITAN:

- a) En caso no le corresponda efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N.º 797, los activos netos que figuren en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del pago, deberán ser considerados a valores históricos.*
- b) Se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto “valor razonable”, resultante de la aplicación de las normas contables”¹⁸.*

Tal como se aprecia del Considerando de la Resolución del Tribunal Fiscal y de la Conclusión del Informe emitido por la SUNAT citados que, en ambos casos, en el supuesto que una empresa en aplicación de sus normas contables tenga que contabilizar sus activos utilizando una base de medición diferente al costo histórico inicial para determinar la base imponible del ITAN; deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto “valor razonable”, resultante de la aplicación de las normas contables.

¹⁷ Página 11/16 de la RTF N° 05455-8-2017.

¹⁸ Conclusión del Informe N° 007-2018-SUNAT/7T0000 (Página 05/05).

En ese sentido, este es un claro ejemplo que ilustra que existen casos en los que la propia norma tributaria se remite a categorías contables para dotarlas de contenido, no obstante, como se mencionó en el acápite II del presente trabajo, en todo momento la contabilidad debe encontrarse en una relación de subordinación con las normas jurídicas; por lo que no es posible que la interpretación que se haga de las mismas exceda los alcances de la norma tributaria que dispone la remisión.

V.4 Intereses en Suspenso

Resolución del Tribunal Fiscal N° 012193-3-2009 de fecha 17 de noviembre de 2009:

“Voto Discrepante Parcial Del Vocal Queuña Diaz

Que conforme con la norma citada, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

(...)

*Que lo señalado ha sido reconocido en la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 979, que estableció que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta, **indicando que una vez percibidos se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente; inclusión en la Ley del Impuesto a la Renta que buscaba***

aclararla, en concordancia con el propósito de la normativa contable, según se señala en la exposición de motivos”¹⁹.

(Énfasis añadido)

Como se aprecia del voto discrepante emitido por el Vocal Queuña Díaz, este considera que al no existir una definición de devengo en la Ley de Impuesto a la Renta, corresponde analizar sus alcances recurriendo a su naturaleza contable; sin embargo, no desarrolla los argumentos que justifiquen si es necesario remitirse directamente a ellas o existen otras posibilidades.

Sentencia de Casación N° 12304-2014-Lima de fecha 17 de marzo de 2017 emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República:

“32. En ese orden de ideas, si bien es cierto que el artículo 57°, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta no define el criterio de lo devengado, lo cierto es que la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 brinda criterios muy precisos para el tratamiento contable de los ingresos provenientes de los intereses, incluidos los intereses en suspenso. Tan es así que el Tribunal Fiscal aplicó dichos criterios al resolver anteriores casos por similares temas, conforme se desprende de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10240-4-2001 y 07942-4-2008.

33. Ahora bien, a juicio de este Supremo Tribunal la conclusión a la que arriba la Sala Superior en la parte final de la décimo tercera consideración de la sentencia de vista parte de una interpretación errónea de los párrafos 29 30 y 34 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 18, toda vez que de ninguno de dichos párrafos surge un sentido interpretativo que permita concluir que “a los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos, dada la improbabilidad de su cumplimiento, se aplicará el criterio de lo percibido solo cuando se materialice su pago”.

34. Lo que sí se establece y ello surge del sentido interpretativo del párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 es que, de surgir incertidumbres con respecto a la cobrabilidad de un importe incluido en ingresos, el importe incobrable

¹⁹ Páginas 5/8 y 8/8 de la RTF N° 012193-3-2009.

o el importe respecto del cual la recuperación deje de ser probable, es reconocido como gasto mejor que como un ajuste al importe de los ingresos originalmente reconocidos.

35. Es decir, de los criterios establecidos en esta Norma Internacional de Contabilidad surge la obligación de reconocer el ingreso cuando es probable que el beneficio económico de la transacción fluya a la empresa. De modo que, por excepción, de surgir incertidumbre con respecto a la cobrabilidad de ese importe incluido en ingresos, el importe incobrable o el importe respecto del cual la recuperación deje de ser probable, debe reconocerse aquel como gasto. Por tanto, no es correcto concluir que la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 aplica el criterio de lo percibido para el tratamiento contable de los intereses en suspenso, pues la opción que brinda, por regla general, es reconocer el “ingreso” en el momento en que se produce; y, por excepción, reconocer dicho ingreso como “gasto” desde que también se produce la situación prevista para ello, es decir, al determinarse su incobrabilidad o al determinarse la improbabilidad de su recuperación.

36. Por ende, la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 fue interpretada erróneamente al considerarse como una justificación para concluir que a los intereses en suspenso por créditos en situación de vencido, dada la improbabilidad de su pago, se aplica el “criterio de lo percibido”; pues, aun en tal supuesto, lo que determina el reconocimiento de la modificación de ingreso a gasto es la incobrabilidad de los intereses o la no recuperación de los mismos; de modo tal que es la producción de este suceso (la incobrabilidad o la no recuperación de esos intereses) lo que hace que el criterio de lo devengado se aplique al caso de los intereses en suspenso desde que se presenta dicha situación.

37. En tal orden de ideas, si la demandante no reconoció los intereses en suspenso ni como ingreso ni como gasto para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable respectivo del año dos mil para esperar hacerlo en la fecha de su percepción efectiva, evidentemente tal proceder vulnera el “criterio de lo devengado” y, por ende, el criterio asumido expresamente por el artículo 57°, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta. Lo cual constituye a todas luces una infracción normativa a lo

dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en la medida que la interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 realizada en la sentencia de vista impugnada desnaturaliza el criterio de lo devengado previsto en el aludido artículo 57°. Por ello, la infracción normativa con respecto a este dispositivo debe declararse fundado en este extremo”²⁰.

Tal como se observa de la Sentencia de Casación, la Sala Suprema recurre a las normas contables para interpretar cuándo se devengan los intereses en suspenso.

Ahora, si bien cita la base normativa que ampararía su uso, no explica o desarrolla los argumentos que justifiquen su aplicación.

En ese sentido, queda evidenciado que incluso a nivel de la jurisprudencia de la Corte Suprema, se recurre a las normas contables pero sin que exista una argumentación sólida sobre si procede o no su aplicación.

VI PERTINENCIA DE UTILIZAR LAS NORMAS CONTABLES PARA DARLE CONTENIDO O DEFINIR ASPECTOS RELACIONADOS A CATEGORÍAS CONTABLES RECOGIDOS EN NORMAS TRIBUTARIAS

Como se ha podido apreciar en los acápites anteriores, no existe uniformidad de criterios en la jurisprudencia administrativa (Tribunal Fiscal) y judicial (Salas Superiores y Corte Suprema) respecto a la pertinencia de usar normas contables para dotar de contenido o definir aspectos relacionados a categorías contables recogidos en normas tributarias.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, no podemos desconocer el uso que se ha hecho y que aún se hace de ellas para resolver casos que involucran aspectos relacionados a normas tributarias que contienen dentro de su supuesto normativo categorías contables.

²⁰ Páginas 24/36, 25/36, y 26/36 de la Casación N° 12304-2014.

Por ejemplo, uno de los casos más emblemáticos es el del concepto de devengo, que en cierta forma ha sido zanjado con la definición introducida por el Decreto Legislativo N° 1425²¹ que modifica el artículo 57 del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sin embargo, al igual que el caso del concepto de devengo, existen otros que se pueden encontrar en distintas normas tributarias que de alguna manera han sido resueltos por el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, aunque no de manera uniforme; como ha quedado demostrado en los casos enunciados en el acápite V del presente trabajo.

Ahora bien, tal como se ha desarrollado en el acápite II del presente trabajo, las normas contables no constituyen Fuente del Derecho Tributario, en ese sentido, no puede pretenderse que el uso que se puede hacer de ellas a un caso concreto se sustente en lo dispuesto en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, si es viable considerar su uso y aplicación a casos concretos bajo ciertos parámetros que se deben cumplir.

En efecto, comparto lo señalado por algunos tributaristas del medio respecto a que si es permisible el uso de normas contables para definir, completar o darle contenido a las normas tributarias siempre que: 1. Se realice una justificación argumentativa respecto a las razones jurídicas y base normativa que origina su aplicación, debiendo usar para dicho fin, en la medida que sea posible, todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho y 2. No se opongan, desnaturalicen o transgredan las normas tributarias.

En consecuencia, el uso de normas contables para darle contenido o definir aspectos relacionados a categorías contables recogidos en normas tributarias, se sustenta en lo dispuesto en las Normas VIII y IX del Título Preliminar del Código Tributario.

²¹ Publicado el 13 de setiembre de 2018 y vigente a partir del 01 de enero de 2019.

VII CONCLUSIONES

- Si bien existe un proceso de reconocimiento de las normas contables como de uso obligatorio del Perú para las empresas que elaboran y presentan estados financieros, eso no nos puede llevar a concluir que nos encontramos frente a verdaderas normas jurídicas.
- Para hacer un análisis de las fuentes que regulan los modos de producción normativa debe observarse siempre la Constitución y en la medida que las fuentes del Derecho Tributario no se la opongan o la desnaturalicen también podrá tomarse en cuenta al momento que se evalúe si es una fuente válida o no para llevar a cabo dicha actividad.
- Las normas contables puedan ser utilizadas como instrumentos para entender los alcances de normas jurídicas tributarias concretas o para interpretar algún concepto que no esté claro, preciso o que no cuente con una definición propia en la Ley de Impuesto a la Renta.
- La SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial al momento de resolver una controversia en la que se discuta algún de esos temas debe realizar una justificación argumentativa respecto a las razones jurídicas y base normativa que origina ese uso.
- Los intérpretes de las normas jurídicas como lo son principalmente la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, deben utilizar todas las variables que tengan a su disposición a efectos de comparar los resultados interpretativos y busca un significado consistente de la norma tributaria.
- Es posible que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial recurran a las normas contables para definir, completar o darle contenido a las normas tributarias siempre que:
 - ✓ Se realice una justificación argumentativa respecto a las razones jurídicas y base normativa que origina su aplicación, debiendo usar para dicho fin, en la medida que sea posible, todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho.
 - ✓ No se opongan desnaturalicen o transgredan las normas tributarias.

- El uso de normas contables para darle contenido o definir aspectos relacionados a categorías contables recogidos en normas tributarias, se sustenta en lo dispuesto en la Norma VIII y IX del Título Preliminar del Código Tributario.

VIII BLIOGRAFÍA

Libros

- HUAMANI CUEVA, Rosendo
2015: *“Código Tributario Comentado”*. Lima: Jurista Editores.
- RUBIO CORREA, Marcial
2011: *“El Sistema Jurídico”*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- RUBIO CORREA, Marcial
2003: *“Interpretación de las Normas Tributarias”*. Lima: Ara Editores.
- SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra
2014: *“Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario”*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Revistas

- BELAUNDE PLENGE, Walther
2018: “Efecto de los cambios en las normas contables en la tributación empresarial”.
Revista Derecho y Sociedad.
- BUENO VÁSQUEZ, Antonio
2019: Las Normas Contables desde la Perspectiva Kelseniana y del Realismo Jurídico”. Revista Análisis Tributario.

- DURAN ROJO, Luis y MEJIA ACOSTA, Marco
2011: “Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT”. Revista Análisis Tributario.
- GUERRA ARCE, Alfredo
2019: “La calificación tributaria de un arrendamiento como operativo o financiero”. Revista Análisis Tributario.
- HERNÁNDEZ PATIÑO, Cecilia
2011: “La regulación contable y sus efectos frente a las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta”. Revista Ius Et Veritas.
- MARAVALI ZAVALA, Jorge Vladimir
2007: “Naturaleza Jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad”. Revista Análisis Tributario.
- TARTARINI TAMBURINI, Tulio y CHEVARRIA SOTELO, Rosa
2015: Sobre el Itan y el “Valor Razonable” de los Activos”. Revista Análisis Tributario.

Trabajos de Investigación y Académicos

- LEÓN HUAYANCA, Nelly Marysol
2017: “*Las Normas Internacionales de Información Financiera y su Incidencia en la Determinación del Impuesto a la Renta: Problemática del Devengado*”. Trabajo de Investigación para obtener el título profesional de Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima.

- TÁVARA REGALADO, Yvonn

2017: “*Régimen Tributario de los gastos preoperativos incurridos por las Empresas Mineras*”. Trabajo de Investigación para obtener el título profesional de Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima.

- BURGA VILLAVICENCIO, Yessenia Fiorella

2017: “*La aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15*”. Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

