

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**

**ESCUELA DE POSGRADO**

**MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**



**PONTIFICIA  
UNIVERSIDAD  
CATÓLICA  
DEL PERÚ**

**“EL USO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA  
COMO INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA  
RENTA PERUANO”**

**Tesis para optar el grado académico de Magíster en Derecho Tributario**

**AUTOR**

**HENRY PIERRE BEJARANO PÉREZ**

**ASESOR**

**LUIS DURAN ROJO**

**LIMA – PERÚ**

**2017**

## ABREVIATURAS

<b>CT</b>	Código Tributario - T.U.O. del Código Tributario aprobado por D.S. 133-2013-EF
<b>IR</b>	Impuesto a la Renta
<b>IRE</b>	Impuesto a la Renta Empresarial (peruano)
<b>LIR</b>	Ley del Impuesto a la Renta (T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias).
<b>NIC</b>	Norma Internacional de Contabilidad
<b>NIIF</b>	Normas Internacionales de Información Financiera
<b>RLIR</b>	Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta (Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. 122-94-EF y normas modificatorias)
<b>RTF</b>	Resolución del Tribunal Fiscal
<b>SUNAT</b>	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional peruano
<b>TF</b>	Tribunal Fiscal peruano

## ABSTRACT

The thesis analyzes the legality of the use of International Financial Reporting Standards (IFRS) by SUNAT, the Tax Court and the Judiciary as instruments for interpreting concepts insufficiently determined in the Income Tax Law. It realizes that both standards have different purposes and that IFRS do not comply with the constitutional tax parameters. Despite this, the majority position supports its use in the determination of corporate income tax.

When analyzing the sources of Tax Law, International Financial Reporting Standards (IFRS) and its relationship with Peruvian corporate income tax, it is identified that our system of determination of the corporate income tax is of double balance or independent balance. In spite, the production of the legal operators evidences problems to considered the accounting how taxable base of the tax, which corresponds to another system, the single balance.

### **Key words:**

International Financial Reporting Standards - Income Tax Law - Corporate Income Tax - Law Reserve - Source of Tax Law - Legality - Legal Interpretation

## RESUMEN

En la tesis se analiza la legalidad del uso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por parte de la SUNAT, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial como instrumentos de interpretación de conceptos insuficientemente determinados en la Ley del Impuesto a la Renta. Se da cuenta de que ambas normas tienen finalidades distintas y que las NIIF no cumplen con los parámetros constitucionales tributarios. Pese a ello, la posición mayoritaria avala su uso en la determinación del impuesto a la renta empresarial.

Al analizar las fuentes del Derecho Tributario, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su relación con impuesto a la renta empresarial peruano, se identifica que nuestro sistema de determinación del impuesto a la renta empresarial es de doble balance o balance independientes. Debido a ello, la producción de los operadores jurídicos evidencia problemas al haber considerado a la contabilidad como base imponible del impuesto, la cual corresponde a otro sistema, el de balance único.

### **Palabras clave:**

Normas internacionales de información financiera – Ley del Impuesto a la Renta – Impuesto a la Renta Empresarial – Reserva de Ley – Fuente del derecho tributario – Legalidad – Interpretación jurídica

## ÍNDICE

### Contenido

ABSTRACT .....	ii
RESUMEN.....	iii
ÍNDICE .....	iv
INTRODUCCIÓN.....	vii
CAPITULO I.....	1
LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA ....	1
1. EL DERECHO TRIBUTARIO: CONTENIDO Y ESTRUCTURA.....	2
2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	3
2.1. La Constitución.....	7
2.2. Los Tratados Internacionales.....	8
2.3. La ley .....	9
2.4. Las normas reglamentarias .....	9
2.5. La doctrina .....	10
2.6. La jurisprudencia.....	11
3. EL SOFT LAW .....	12
4. LA NORMA JURÍDICO TRIBUTARIA.....	13
4.1. La norma jurídica según el Tribunal Constitucional .....	13
4.2. Vigencia de las normas jurídicas: La publicación .....	15
4.3. La norma jurídica tributaria: La hipótesis de incidencia.....	17
4.3.1. Aspecto material.....	18
4.3.2. Aspecto personal.....	18
4.3.3. Aspecto temporal.....	18
4.3.4. Aspecto espacial.....	19
4.3.5. Aspecto mensurable .....	19
5. EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO.....	20
5.1. Principios constitucionales vinculados a la creación de las normas tributarias....	20
5.1.1. Principio de Legalidad .....	20

5.1.2. Principio de Reserva de Ley.....	20
5.2. La reserva de ley y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.....	22
6. RECAPITULACIÓN .....	23
CAPITULO II .....	25
LAS NIIF Y EL SISTEMA DETERMINACIÓN DEL IRE EN EL PERÚ .....	25
1. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	26
1.1. Las Normas Internacional de Información Financiera (NIIF).....	26
1.1.1. El International Accounting Standards Board (IASB) .....	27
1.1.2. La globalización y la armonización contable.....	28
1.2. El modelo NIIF y el valor razonable.....	29
1.3. El costo histórico vs el valor razonable .....	30
2. LAS NIIF Y EL PROCESO DE JURIDIFICACIÓN DE LA CONTABILIDAD .....	31
2.1. El derecho contable peruano.....	31
2.2. Determinación de resultados del ejercicio para fines societarios .....	32
2.3. Oficialización y sistemas de adopción de las NIIF .....	33
3. UBICACIÓN DE LAS NIIF EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.....	36
3.1. Las relaciones entre la contabilidad y la tributación.....	37
3.2. Las NIIF como normas tributarias.....	39
3.3. Las NIIF como normas jurídicas.....	44
4. RECAPITULACIÓN .....	45
CAPITULO III .....	47
INFLUENCIA DE LAS NORMAS CONTABLES EN EL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL PERUANO.....	47
1. LA PROBLEMÁTICA DEL USO DE LAS NORMAS CONTABLES EN LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL.....	47
1.1. La indeterminación como técnica legislativa .....	48
1.2. La remisión interpretativa como mecanismo para afrontar conceptos insuficientemente determinados .....	49
2. LAS NIIF Y LA TRIBUTACIÓN .....	52
2.1. Devengado.....	53
2.2. Existencias.....	56
2.3. Activo Fijo.....	58
2.4. Activo intangible.....	60

2.5. Arrendamiento financiero .....	62
3. LA TRIBUTACIÓN Y LA CONTABILIDAD EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA .....	65
3.1. El caso Argentino .....	71
3.2. El caso Español .....	73
3.3. El caso mexicano .....	74
4. RECAPITULACIÓN .....	76
5. SOBRE LA LEGALIDAD DEL USO DE NIIF EN LA INTERPRETACIÓN DEL IRE ...	76
CONCLUSIONES .....	80
BIBLIOGRAFÍA .....	82



## INTRODUCCIÓN

Las normas tributarias regulan la relación jurídica tributaria, la cual debe cumplir con principios constitucionales como el de legalidad y reserva de ley, así como con otros requisitos formales, tales como provenir de un órgano con poder de producción normativa, así como su publicación en el diario oficial El Peruano, en virtud al principio de publicidad. Por otro lado, las NIIF contienen parámetros de reconocimiento de operaciones para la preparación de la contabilidad con fines societarios y regulatorios. Al regir en el Perú el sistema de balances independientes, la norma tributaria desarrolla elementos para la determinación del IRE, por lo que la contabilidad no es la base imponible del impuesto, más aún si se considera que las NIIF no tienen una finalidad impositiva.

Las NIIF no cumplen con los principios de legalidad y reserva de ley para ser consideradas fuente del derecho tributario. Asimismo, al no haber sido publicadas en el diario oficial El Peruano, no tienen la condición de norma jurídica, por ende no forman parte del sistema jurídico peruano. Pese a ello, en el ámbito académico, de derecho público administrativo y judicial se da cuenta de una posición mayoritaria que acepta su uso en la determinación del IRE.

La situación antes enunciada, no generó mayor discusión, en tanto las NIIF estaban enfocadas en un modelo de costo histórico, el mismo que aparentemente se alineaba con el principio de capacidad contributiva. Sin embargo, el cambio de modelo a uno de valor razonable genera distorsiones al trastocar las normas tributarias por su carácter más estático, poniendo en tensión principios tributarios como el de capacidad contributiva, predictibilidad, así como el de seguridad jurídica, obligando al reexamen de la relación entre la contabilidad y la tributación.

La presente investigación analiza la legalidad del uso de las NIIFs como instrumentos para desarrollar conceptos insuficientemente determinados del IRE por parte de SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial, tema que no ha sido resuelto por el Derecho Tributario o la jurisprudencia sobre la materia. Para tal efecto, la tesis se desarrolla en tres capítulos.



El primer capítulo aborda el estudio de las fuentes del derecho y la norma tributaria, tomando en cuenta que las fuentes del derecho son uno de los pilares de todo sistema jurídico que salvaguardan su armonía y equilibrio en casos de conflicto o duda. Asimismo, considerando que el objeto de estudio es la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que esta norma jurídica por tener una naturaleza tributaria, está sujeta a mayores requisitos en su creación, modificación o derogación, puesto que es la habilitación legal del Estado para afectar la esfera patrimonial de sus ciudadanos.

El segundo capítulo inicia con el estudio de las NIIF, a partir de su desarrollo histórico, analizando su finalidad y naturaleza jurídica. Seguidamente, se realiza un análisis legal de las normas del Impuesto a la Renta para la determinación de la renta empresarial, a fin de identificar el sistema de determinación del impuesto utilizado en nuestro país. De forma preliminar, el desarrollo del presente capítulo nos permite excluir parte de los posibles usos legales de las NIIF (como fuente del derecho tributario y/o como norma jurídica).

Finalmente, el tercer capítulo analiza la relación de las normas contables en el Impuesto a la Renta, partiendo de la problemática que ha generado la falta de claridad del sistema de determinación del IRE al permitir el uso de las NIIF al interpretar conceptos insuficientemente determinados en el IRE, como es el caso del principio del devengado, pese a su naturaleza extralegal.

## **CAPITULO I**

### **LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA**

“Dans le pouvoir étonnant du prince, et l'étrange foiblesse du peuple, il faut qu'il ne puisse y avoir d'équivoque sur rien. Les tributs doivent être si faciles à percevoir, et si clairement établis, qu'ils ne puissent être augmentés ni diminués par ceux qui les lèvent.”

(“Frente al inmenso poder del príncipe, y la extrema fragilidad del pueblo, hay que garantizar que no pueda ocurrir equivoco alguno sobre nada. Los tributos deben ser de tal manera sencillos de entender, y establecidos de manera tan clara, que no puedan ser aumentados ni disminuidos por quienes los aplican.”)

Montesquieu, De l'esprit des Lois, Libro XIII, Cap. X. 1748

Un sistema jurídico es eficiente en la medida en que otorga seguridad jurídica, promueve la predictibilidad de los actos administrativos y facilita la labor de los operadores del derecho. En esa línea, todo sistema jurídico debe tener estructurado un sistema de fuentes, criterios y métodos de interpretación que coadyuven en la formación de las normas, su lectura, así como la resolución de los conflictos que se presenten en su aplicación. Se excluye la idea de que deben aplicarse todos los métodos de interpretación posibles a fin de buscar el verdadero sentido de una norma jurídica, siendo el método literal el primer paso que debe agotar el operador jurídico en la compleja labor interpretativa. El estado constitucional aporta reglas de validez. Las interpretaciones ya no son todas igualmente validas, debiendo preferirse aquellas que garantizan el proyecto de la constitución.

## **CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria**

La norma tributaria por la que se crea un tributo no es diferente en su estructura a las demás normas jurídicas, por cuanto contiene un presupuesto de hecho y una consecuencia jurídica. La hipótesis de incidencia (o presupuesto de hecho) determinará los elementos que darán origen a la obligación tributaria.

En el presente capítulo estudiaremos el sistema de fuente del derecho tributario, así como la especial configuración de la norma tributaria, instrumento mediante el cual el Estado exige a los particulares parte de sus riquezas para el cumplimiento de sus fines; amparándose en pilares como el deber de contribuir y el principio de solidaridad, que materializan el deber de todo ciudadano de colaborar con el sostenimiento del Estado. Sin embargo, esta potestad no puede ni debe ser ejercida de forma ilimitada o arbitraria por el Estado.

La justificación del desarrollo de un marco conceptual se encuentra en la problemática de la estrecha vinculación entre contabilidad y derecho, que han colocado en una suerte de *limbo jurídico* la aplicación de normas internacionales de información financiera (NIIF), instrumentos que no han venido siendo utilizados de forma pacífica por los operadores jurídicos en su labor interpretativa de las normas del IRE en los últimos años, por el conflicto de ubicación de las mismas en el sistema de fuentes del Impuesto a la Renta desarrollados en el Código Tributario.

### **1. EL DERECHO TRIBUTARIO: CONTENIDO Y ESTRUCTURA**

Los tributos son instrumentos jurídicos tradicionales mediante los cuales el Estado exige a los particulares parte de su riqueza para el cumplimiento de sus fines; amparándose en pilares como el deber de contribuir y el principio de solidaridad, que materializan el deber de todo ciudadano de colaborar con el sostenimiento del Estado<sup>1</sup>. Sin embargo, esta potestad no puede ni debe ser ejercida de forma arbitraria por el Estado.

Los principios tributarios como el de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, irretroactividad, legalidad y reserva de ley, representan ese límite – o cláusulas de salvaguarda – frente al legislador al ejercer la potestad tributaria. En cuanto a los principios

---

<sup>1</sup> El artículo 77 de la Constitución Política del Perú de 1979 reconocía explícitamente el deber general de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Dicho principio se mantiene de forma implícita en la Constitución Política de 1993.

## **CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria**

de legalidad y reserva de ley, aquellos establecen la forma como debe materializarse la decisión del legislador para que la creación normativa no incurra en un supuesto que la invalide.

En este entorno, se advierte que desde un punto de vista científico, el derecho tributario es una rama del derecho público y más específicamente del derecho administrativo general. La autonomía de esta rama jurídica se sustenta en la complejidad de su normativa, su interrelación con las demás ramas del derecho, así como el desarrollo de reglas y categorías distintas a las del ordenamiento jurídico ordinario.

La institución jurídica del tributo, punto de partida y razón de existencia del derecho tributario, así como las especiales relaciones entre el Estado y el ciudadano surgidas a partir del tributo, diferencian y dan autonomía al Derecho Tributario. Al respecto, Villegas mostrando una postura a favor de la autonomía de esta rama del derecho, señala que es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias, por cuanto los conceptos e instituciones que adopte del derecho privado son pasibles de una acepción distinta a las de su origen, como por ejemplo el caso de venta recogido en el código civil a partir de las fuentes de las obligaciones y el recogido en la Ley del Impuesto General a las Ventas (2002, pág. 224). En esa misma línea, se pronuncian los profesores Valdés Costa (2006, pág. 1) y Ferreiro Lapatza (2006, págs. 242-243).

Respecto a Ferreiro Lapatza, al buscar una correcta correlación entre las relaciones del derecho tributario, como disciplina autónoma, y el resto del ordenamiento jurídico, se establecen tres ideas fundamentales: la unidad de ordenamiento, el carácter acumulativo de los conocimientos jurídicos y la capacidad delimitadora de normas y teorías jurídicas (2006, págs. 242-243).

No realizamos un análisis o estudio pormenorizado de las corrientes doctrinarias a favor o en contra de la autonomía del derecho tributario, al no ser indispensables para el desarrollo de la presente investigación, considerando que las posturas que se manifiestan a favor de su autonomía se adaptan más a la concepción y finalidad de nuestra labor académica.

### **2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

Siendo las fuentes del derecho una creación humana, no existe un concepto y categorías unívocas. En ese sentido, podemos encontrar una amplia variedad que van desde una

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

concepción más o menos amplia, dependiendo por ejemplo de la cultura jurídica de cada Estado. Según el maestro Cabanellas (2008), fuente del derecho es *“Principio, fundamento u origen de las normas jurídicas y, en especial, del Derecho positivo o vigente en determinado país y época. Por metáfora, sencilla y repetida, pero expresiva y técnica, de las fuentes naturales o manantiales de agua, se entiende que el Derecho brota de la costumbres, en primer término, y de la ley, en los países de Derecho escrito, en la actualidad todos los civilizados”*.

En cuanto a las categorías, se suelen clasificar a las fuentes del derecho en fuentes reales o primarias, referida a aquellos poderes sociales que dentro del ordenamiento jurídico se les ha atribuido la potestad de producción normativa. En cambio por fuentes secundarias, si bien comprendidas dentro de la fuente primaria, vienen a ser las normas de racionalización de su ejercicio. Sin embargo, la clasificación en fuentes formales y materiales viene a ser la más utilizada en el campo académico y jurisprudencial, comprendiendo la primera a la forma de producción de normas jurídicas, mientras que la segunda alude a los órganos que cuentan con la potestad para crear normas.

Rubio Correa considera a la fuente formal de derecho como el procedimiento de producción válida de normas jurídicas, de esta forma serán obligatorias e impuestas legítimamente a las personas coactivamente (2015, págs. 111-113). Apelando a razones sociológicas, políticas e históricas, Rubio Correa considera que es común que las personas confundan normas jurídicas con declaraciones de voluntad del gobernante, por cuanto la obligatoriedad y coactividad aparecen como elementos comunes en ambas especies. Existe el paradigma que basta que algo sea ordenado por un funcionario del Estado para que automáticamente se considere obligatorio e impuesto coactivamente por el Estado (2015, págs. 111-113). En el campo del derecho común, tradicionalmente, las fuentes del derecho son cinco: legislación, jurisprudencia, costumbre, doctrina y declaración de voluntad.

En sentido más amplio, Osorio (2010) considera que la expresión fuentes del Derecho adolece de gran ambigüedad, pues se emplea para designar fenómenos diferentes, a diferencia de Cabanellas y Marcial Rubio, que reduce la expresión fuentes del derecho al origen y proceso de producción de las normas jurídicas.

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

Osorio (2010) a partir del estudio de la obra Teoría Pura del Derecho de Hans Kelsen señala que la expresión es utilizada para hacer referencia a:

- a) La razón de validez de las normas, por lo que la norma de mayor jerarquía es fuente de la inmediata inferior, debiendo rescatarse que en nuestro sistema jurídico la Constitución es “*fuentes de fuentes*”, así como que toda interpretación será válida en la medida que no colisione con un principio constitucional;
- b) Forma de creación de la norma, por lo cual es acto legislativo es fuente de la ley (en sentido estricto), debiendo considerarse que es común que los actos del ejecutivo den origen a normas con el mismo rango legal a las expedidas por el legislativo (ley en sentido amplio); de igual forma la costumbre dará origen a la norma consuetudinaria;
- c) Como formas de manifestación de las normas, encontrándose a la Constitución, la ley, decretos legislativos, y otras normas de menor jerarquía;
- d) Conjunto de pautas o parámetros, compuestos por valoraciones, principios morales, doctrina, entre otros que determinarán u orientaran la actividad productora del legislador, dando contenido a la norma jurídica.

Teniendo en consideración la autonomía del derecho tributario, en el caso peruano tenemos un código tributario cuya primera versión data de 1966, como es lógico su texto normativo fue objeto de modificaciones con el paso del tiempo, contando actualmente con un Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. El Código Tributario, en su Título Preliminar se refiere especialmente a las fuentes de derecho en el segundo sentido antes referido, determinando cuales serán consideradas tales, ello debido a que la costumbre no es admitida como fuente en materia tributaria.

La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario peruano reconoce las siguientes fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria;  
y,
- h) La doctrina jurídica.

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

Sevillano Chávez entiende como fuente del derecho al sistema de la producción normativa que rige en una comunidad. Menciona que tradicionalmente se los clasifica en fuentes formales (forma que revisten los actos de regulación) y materiales (para ludir a los órganos de poder que crean están reglas; sin embargo, señala que es más acertado clasificarlas en fuentes legales (tratados, constitución, leyes y reglamentos) y extralegales (doctrina, jurisprudencia y principios), considerando como parámetro de clasificación la posibilidad de derivar una regla que se incorpora al ordenamiento, así como a la especial relevancia del principio de legalidad (y del principio de reserva de ley) en materia tributaria (2014, págs. 70-82). Se rescata el importante papel de las fuentes extralegales en la fijación del contenido o resolución de ciertas lagunas del derecho o cuestiones oscuras que encuentren los operadores en la aplicación de las normas creadas a partir de la fuente legales.

Al respecto, parte de la comunidad jurídica tributaria, al considerar los principios de legalidad y reserva de ley establecidos en el artículo 74° de la Constitución Política, concluyen que no es lógico otorgar valor normativo a fuentes distintas a la ley (en sentido amplio) (Sevillano Chávez, 2014, pág. 77). En contrario, para Villegas es incorrecta la postura antes señalada, toda vez que dentro del campo tributario existe la posibilidad de recurrir a fuentes no legales, especialmente durante el proceso de determinación tributaria (2002, pág. 239).

Asimismo, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario reconoce la calidad de fuente del derecho a la doctrina y jurisprudencia, pero habría efectuado una implícita jerarquización al ubicar a estas fuentes en último lugar. Esta estructura guarda correlación con el tipo de sistema normativo peruano que se caracteriza por tener a la ley como principal

## **CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria**

fuerza del derecho, propio del sistema romano germánico que inspiran las legislaciones del entorno.

Reconociendo la importancia de las mismas, el profesor Villegas afirma que estas últimas tienen influencia decisiva para coadyuvar a la resolución de lagunas del derecho o cuestiones oscuras o conceptos insuficientemente determinados, considerando que la indeterminación absoluta sería inexistente, toda vez que el legislador en su momento, parte de un concepto predeterminado, muchas veces externo al campo jurídico (2002, pág. 240). Nótese que en el campo tributario la costumbre no ha sido considerada como fuente del derecho tributario.

### **2.1. La Constitución**

La Constitución Política dentro de un Estado Constitucional de Derecho es la norma suprema y parámetro para las normas de inferior jerarquía. Así lo reconoce expresamente el artículo 138° de la Constitución Política. Es por ello que doctrinaria y jurisprudencialmente es considerada como la fuente de fuentes.

En el campo tributario, el artículo 74° resulta de obligatorio estudio al contener la distribución de la potestad tributaria, por cada especie tributaria así como ser el instrumento idóneo para incorporar la normativa en el sistema tributario peruano. Como habíamos señalado al inicio del presente capítulo, la potestad tributaria no es absoluta sino que encuentra sus límites en los principios del derecho tributario. Asimismo, es necesario recordar que los preceptos contenidos en las normas constitucionales tienen efectos transversales y subordinantes con el resto de la normativa (Sevillano Chávez, 2014, págs. 71-72).

En la misma línea Sotelo Castañeda, señala que es la Constitución la que determina “quienes son los titulares legitimados para ejercer el poder soberano estatal, consistente el ‘crear. Modificar y derogar tributos, establecer exoneraciones y demás beneficios” (Sotelo Castañeda, 2013). Siendo así se puede identificar a tres titulares de poder tributario y cuatro posibles acreedores legalmente habilitados. Para la presente investigación la especie tributaria es el Impuesto a la Renta (IRE), en consecuencia su acreedor será en este caso el Gobierno Central.



### 2.2. Los Tratados Internacionales

Los tratados son acuerdos celebrados por el Perú con otros Estados o con organismos internacionales. Tradicionalmente, se los clasifica en función al número de participantes en cada acuerdo, pudiendo ser bilaterales si son celebrados por el Perú y otro co-contratante. En cambio, serán multilaterales si involucran a tres o más sujetos de derecho internacional.

El TC ha manifestado que los tratados vienen a ser un acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional (Estados, organizaciones internacionales, entre otros), por ello el sistema de fuentes aplicable no será el doméstico o común de cada Estado, sino se registrarán por las normas, costumbres y fundamentos doctrinarios del derecho internacional. (Tribunal Constitucional - Expediente N° 047-2004-AI/TC, 2006).

Asimismo, los artículos 56° y 57° de la Constitución implícitamente distinguen los tratados celebrados por el Estado, atendiendo a la aprobación por el Congreso *ex ante* o *ex post* a la ratificación por el Presidente de la República.

Respecto a los tratados que requieren aprobación legislativa previa a su ratificación, el TC los clasifica en tratados con habilitación legislativa y tratados ordinarios (Tribunal Constitucional - Expediente N° 047-2004-AI/TC, 2006). La primera especie, la encontramos en el segundo párrafo del artículo 57° de la Constitución que considera como tales a aquellos tratados cuyo contenido afecte disposiciones constitucionales, sancionando su incorporación con el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución. La segunda especie, es desarrollada en el artículo 56° de la carta magna, acogiendo en su articulado a aquellos tratados que versan sobre derechos humanos; soberanía, dominio o integridad del Estado; defensa nacional u obligaciones financieras del Estado. El último párrafo del artículo 56° acoge a aquellos tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

Por otro lado, el primer párrafo del artículo 57° de la Constitución recoge a aquellos tratados no comprendidos en el párrafo anterior, en los cuales efectuado el acto de celebración, ratificación o adhesión presidencial, se debe dar cuenta al Congreso. El TC denomina a los mismos como Convenios Internacionales Ejecutivos (Tribunal Constitucional - Expediente N° 047-2004-AI/TC, 2006), los cuales son aquellos que el Presidente de la República puede

## **CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria**

elaborar o ratificar o adherir sin el requisito de la aprobación previa del Congreso, puesto que se refieren a materias no contempladas para los tratados ordinarios.

En cuanto a su pertenencia o no al derecho nacional, discutido en la doctrina, nuestra Constitución en su artículo 55° despeja tal duda al señalar que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional. En el presente caso, a diferencia de las formas normativas producidas en el ámbito nacional, el texto constitucional recoge la técnica de la recepción o integración de los tratados en el derecho interno peruano.

### **2.3. La ley**

Pueden definirse como las prescripciones normativas generales y escritas emanadas del Congreso de la República, conforme a un procedimiento prefijado por la Constitución.

Respecto a la “ley” como fuente de derecho el TC ha precisado que:

Con relación a la fuente normativa denominada ley, en sentido material, deben tenerse presentes dos puntos. En primer lugar, su expedición corresponde al Congreso de la República conforme al inciso 1 del artículo 102° de la Constitución, que establece que es atribución del Congreso dar leyes. Atribución que descansa en los principios de soberanía política, consagrado en el artículo 45° de la Constitución, que establece que el Poder emana del pueblo, y en el principio representativo reconocido en el artículo 43° de la Constitución. Y en segundo lugar, que para la Constitución la fuente normativa denominada ley comprende a las leyes ordinarias, las leyes orgánicas, las leyes de desarrollo constitucional y las que tienen una denominación asignada directamente por la Constitución y cuyas diferencias no radican en su jerarquía ni en el órgano que las expide, sino en su procedimiento de aprobación y en las materias que regulan (Tribunal Constitucional - Expediente N° 047-2004-AI/TC, 2006).

### **2.4. Las normas reglamentarias**

En aplicación del principio de legalidad, los reglamentos quedan circunscritos al cumplimiento de los elementos esenciales del tributo. En la medida que muchas veces son utilizados para precisar los alcances de las especies tributarias, constituyen fuentes del derecho.

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

Al respecto, es necesario tener en consideración que todo reglamento en materia tributaria cumple 3 funciones: a) Precisión, ciertos detalles no desarrollados en la ley; b) Complementación, c) Facilitación de la aplicación de las normas contenidas en la Ley (Robles Moreno, Ruíz de Castilla Ponce de León, Villanueva Gutierrez, & Bravo Cucci, 2016, págs. 54-60).

### 2.5. La doctrina

Dicha fuente se encuentra constituida por la teoría científica y filosófica que describe y explica las instituciones, categorías y conceptos disciplinarios e indaga sobre los alcances, sentidos y formas de sistematización jurídica, constituyéndose en uno de los engranajes claves de las fuerzas directrices del ordenamiento estatal (Tribunal Constitucional - Expediente N° 047-2004-AI/TC, 2006).

Al respecto, señala Sevillano Chávez “que a partir de una fuente de derecho debe ser posible derivar una regla que se incorpora al ordenamiento, está claro que la doctrina no puede tener tal calidad” (2014, pág. 80). Como se había señalado anteriormente, las fuentes extralegales influyen la resolución de problemas de interpretación de las normas tributarias, pero no puede ni debe asignárseles un uso relativo y de naturaleza residual o subsidiaria, cuidando en todo momento que las opiniones desarrolladas por los autores guarden armonía con el espíritu de la norma impositiva.

En ese sentido, Sevillano Chávez exhorta al análisis de consistencia de la doctrina que pretende ser aplicada, ello debido a que no son pocos los casos en que los comentarios de las instituciones desarrolladas por los doctrinarios, no mantienen una línea uniforme y constante en el tiempo, sin explicar el motivo del cambio de postura. Estos casos debilitan el proceso interpretativo efectuado por el operador del derecho. La situación es más delicada cuando se recurren a fuentes extranjeras, haciéndose un uso natural de las mismas, sin tener en consideración la distinta cultura, instituciones y sistemas jurídicos respecto a los cuales se efectúa la misma (2014, pág. 80).

Respecto al uso de doctrina extranjera, Duran Rojo trae a colación el debate sobre “el uso indiscriminado de fuentes doctrinales extranjeras en el desarrollo de argumentos de interpretación de normas nacionales” (2010). En ese sentido, refiere que muchos interpretes jurídicos latinoamericanos, partiendo erróneamente de la interpretación unívoca de la ley (pensamiento heredado del modelo europeo continental), aprehenden la argumentación extranjera de forma directa, sin considerar los “*marcos de referencia, parámetros culturales,*

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

*temporales y de lugar, y las perspectivas jurídicas del sitio de producción desde el que nos habla” (2014).*

Es necesario reconocer como señala López Medina, que el problema antes señalado ha sido materia de reflexión por los juristas latinoamericanos que han venido efectuando un proceso de adaptación del pensamiento extranjero. Siendo así se ha formado un ciclo en el que el sitio de recepción de producción jurídica extranjera (sitio de producción), luego del proceso de adaptación se transforman en sitios de producción doctrina jurídica de alcance nacional o regional, como es el caso de Argentina, Brasil y Colombia (Durán Rojo L. , 2014, pág. 4).

### 2.6. La jurisprudencia

Jurisprudencia es la interpretación judicial del derecho efectuada por los más altos tribunales en relación con los asuntos que a ellos corresponde, en un determinado contexto histórico, que tiene la virtualidad de vincular al tribunal que los efectuó y a los jerárquicamente inferiores, cuando se discutan casos fáctica y jurídicamente análogos, siempre que tal interpretación sea jurídicamente correcta (Tribunal Constitucional - Expediente N° 047-2004-AI/TC, 2006).

Siguiendo con la posición desarrollada que la jurisprudencia, como fuente extralegal, es una fuente indirecta que no permite la derivación de reglas susceptibles de incorporación al ordenamiento jurídico; en el campo tributario la posición reiterada de las producciones del Tribunal Fiscal permiten dar luces de lo que debe ser la adecuada interpretación de la norma. Al respecto, anota Sevillano Chávez que la Norma III del Título Preliminar nombra a la jurisprudencia en sentido amplio, toda vez que al momento de su incorporación en el sistema peruano el Tribunal Fiscal no tenía la potestad de emitir Jurisprudencia de Observancia Obligatoria (artículo 154° del Código Tributario), circunstancia en la que estaríamos presente ante verdaderas fuentes del derecho (por su carácter vinculante en sede administrativa), siempre debiendo considerarse la posibilidad del cambio de criterio del colegiado (2014, págs. 78-79).

Es necesario recordar que dentro de nuestro sistema jurídico coexisten los sistemas de control concentrado (en manos del Tribunal Constitucional) y el control difuso de las normas jurídicas (en manos de órganos jurisdiccionales). Anteriormente, en mérito a la STC 03741-2004-PA/TC – Caso Salazar Yarlenque, el supremo intérprete de la constitución establecía como un deber de los tribunales u órganos colegiados (como el Tribunal Fiscal) preferir la

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

norma constitucional e inaplicar la disposición infraconstitucional contradictoria. Sin embargo, ocho años más tarde, en mérito a la STC 04293-2012-PA/TC el mismo colegiado cambio de criterio y señaló que el control difuso era exclusivo de los órganos jurisdiccionales, entre otros, debido a que los órganos administrativos carecen de un filtro como en el caso del Poder Judicial que exige su revisión por la Corte Suprema.

### 3. EL SOFT LAW

Doctrinariamente no existe un único concepto. Duran Rojo denuncia la amplitud y falta de claridad en el uso del término, originando ello continuos debates doctrinarios, especialmente en cuanto a su ambigüedad y redundancia. Agrega que “(...) la forma actual en que se usa el término es muy abarcativa, poca clara y con imprecisiones, lo que ha originado duras críticas, especialmente respecto a su ambigüedad y redundancia” (2014). Citando a Ángeles Mazuelos, señala que generalmente se asocia al soft law a aquellos instrumentos “heterogéneos” que son expedidos por entidades internacionales que carecen de atribución para producir normativa. Estos instrumentos si bien no son vinculantes desde una óptica jurídica, son dirigidos a sus miembros o a terceros – por ejemplo – a través de recomendaciones, desplegando efectos en la práctica con relevancia jurídica. En el campo tributario tenemos por ejemplo las Directrices de OCDE sobre Precios de Transferencia o los estándares contables denominados NIIF expedidos por el International Accounting Standards Board o IASB (Durán Rojo L. , 2014).

Las posiciones mayoritarias sobre el concepto de soft law pueden resumirse de la siguiente manera: **(i)** Como todo instrumento con pretensión jurídica que sin fuerza vinculante aunque no carente de efectos o al menos de cierta relevancia jurídica, **(ii)** Como el instrumento puede ser producido por entidades supraestatales o paraestatales, y en ese sentido tiene algún nivel de raigambre internacional (Durán Rojo L. , 2014).

En el mismo sentido, Sevillano Chávez (2014, pág. 82) comenta que así como se ha reconocido una importancia relativa a la doctrina que ha servido para para una mejor comprensión de las instituciones y conceptos tributarios, el soft law puede alcanzar el mismo sentido en el ordenamiento peruano.

El TC en su desarrollo jurisprudencial, ha señalado que el *soft law* es “una guía que sin dejar de tener un efecto jurídico, no termina por vincular obligatoriamente a los Estados,

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

*representando su contenido un código de conducta sin que sean legalmente vinculantes*” (Tribunal Constitucional - EXP. N.º 0022-2009-PI/TC, 2010). En posterior producción el ente colegiado ha señalado que estos criterios o recomendaciones si bien carecen de fuerza vinculante, podrían observarse a modo de criterios persuasivos (Tribunal Constitucional - EXP. N.º 00024-2009-PI, 2011). En el caso tributario, a la fecha no hay desarrollo jurisprudencial en cuanto al uso del *soft law* en el campo tributario, por ejemplo en el caso de precios de transferencia (mediante el uso de las líneas directrices de la OCDE) o en el caso de las NIIF en el cual, a partir de la producción de la SUNAT, TF y Poder Judicial, pareciera por su uso se habría superado el nivel de recomendación para ser consideradas verdaderas normas jurídicas dentro de nuestro sistema jurídico y por ende fuentes de interpretación.

### 4. LA NORMA JURÍDICO TRIBUTARIA

Las normas tributarias son normas jurídicas, son juicios hipotéticos condicionales, en virtud del cual se enlaza determinada consecuencia a la realización condicional de un evento. Rubio Correa (2010, pág. 77) afirma que la norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico-jurídicamente una consecuencia, su cumplimiento es exigido coactivamente por el Estado. Agrega Rubio Correa (2003) que verificando que la norma jurídica cumpla con los requisitos establecidos en la Constitución, Código Tributario y Jurisprudencia, determinarán si estamos o no ante una norma jurídico tributaria, el incumplimiento de algún requisito será sancionada con su ineficacia.

#### 4.1. La norma jurídica según el Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional<sup>2</sup>, interprete supremo de la Constitución Política en nuestro Sistema Jurídico<sup>3</sup>, en continua producción de sentencias interpretativas<sup>4</sup> como la recaída

---

<sup>2</sup> En adelante TC.

<sup>3</sup> Constitución Política - Artículo 201°.- El Tribunal Constitucional es el órgano de control de la Constitución. Es autónomo e independiente.

<sup>4</sup> Al respecto en Tribunal Constitucional (TC) en la sentencia recaída en el **Expediente N.º 004-2004-CC/TC**, sobre conflicto de competencias en materia presupuestaria entre el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo, aprovecho la controversia para desarrollar la tipología y efectos de la

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

en el Expediente N° 0010-2002-AI/TC ha dejado en claro la diferencia entre disposición y norma. Al respecto, señala que “(...) en todo precepto legal se pueden distinguir: a) El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y, b) El contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma)” (Tribunal Constitucional - Expediente N° 0010-2002-AI/TC, 2003). En producción posterior el TC agregó que lo antes señalado “*no implica que ambas puedan tener una existencia independiente, pues se encuentran en una relación de mutua dependencia, no pudiendo existir una norma que no encuentre su fundamento en una disposición, ni una disposición que por lo menos no albergue una norma*” (Tribunal Constitucional - Expediente N° 0042-2005-AI/TC, 2005).

De lo anterior podemos notar que la tarea de los operadores jurídicos es encontrar la norma o normas dentro del texto lingüístico, así como su correcta aplicación, ello por cuanto un mismo texto o enunciado es pasible de contar con varios significados, muchas veces debido a la falta de claridad del lenguaje y poca técnica legislativa que son comunes en la redacción efectuada por los legisladores.

Rubio Correa señala que la redacción lingüística es el medio a través del cual se transmiten significados normativos, es decir, una norma jurídica que se pretende obligatoria. Sin embargo, el mismo autor es consciente que la riqueza y variedad del lenguaje en algunos casos pueden ser obstáculos en la transmisión del mensaje del legislador hacia los obligados a cumplir la conducta regulada (2008, págs. 1173-1180). En ese sentido, no todas las normas que encontremos en un determinado texto legislativo serán necesariamente válidas, algunas veces por contravenir normas superiores o hasta el mismo texto

---

jurisprudencia constitucional. Haciendo un estudio de la doctrina el TC clasificó su producción en sentencias de especie y sentencias de principio:

*“Las sentencias de especie se constituyen por la aplicación simple de las normas constitucionales y demás preceptos del bloque de constitucionalidad a un caso particular y concreto. En este caso, la labor del juez constitucional es meramente “declarativa”, ya que se limita a aplicar la norma constitucional o los otros preceptos directamente conectados con ella. Por otro lado, Las sentencias de principio son las que forman la jurisprudencia propiamente dicha, porque interpretan el alcance y sentido de las normas constitucionales, llenan las lagunas y forjan verdaderos precedentes vinculantes”.*

Una segunda clasificación agrupa su producción en sentencias estimativas o desestimativas. Dentro del primer grupo, podemos ubicar a las sentencias interpretativas propiamente dichas. Explica el colegiado que “*en este caso el órgano de control constitucional, según sean las circunstancias que rodean el proceso constitucional, declara la inconstitucionalidad de una interpretación errónea efectuada por algún operador judicial, lo cual acarrea una aplicación indebida*”.

## **CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria**

constitucional. Las ideas de coherencia, completitud e independencia aunados a la noción de sistema jurídico (Alchourrón & Bulygin, 1991, pág. 22), permitirán facilitar la labor analítica de elegir las normas correctas en un determinado texto legislativo.

### **4.2. Vigencia de las normas jurídicas: La publicación**

La vigencia de una norma jurídica requerirá que la misma sea producto del cumplimiento de los procedimientos legales y necesarios previstos en el ordenamiento jurídico, así como que su aprobación provenga de un órgano competente. Al respecto el maestro Marcial Rubio considera que para un adecuado entendimiento de la vigencia de las normas jurídicas es necesario remitirnos al siguiente texto jurisprudencial:

Sin embargo, la validez de una norma no debe confundirse con la cuestión relativa a su “pertenencia” al sistema normativo. Esta última incluye a las normas válidas e, incluso, a las inválidas, pues, tratándose de estas últimas, existe una presunción de validez que subsiste en tanto no se expida un acto jurisdiccional que la declare inválida. Y es que si bien, por definición, toda norma válida se considera vigente, no necesariamente toda norma vigente es una norma válida (Tribunal Constitucional - Expediente N° 0017-2005-PI/TC, 2007).

Vigencia y validez son dos conceptos que se relacionan entre sí. La validez de una norma dependerá de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso de su producción jurídica. Durante el desarrollo de la presente investigación no se hará un estudio a profundidad de la validez de la norma jurídica, al no ser objetivo de la misma.

Siguiendo con el concepto de vigencia de las normas jurídicas, de las líneas precedentes se determinan dos requisitos para considerar que una norma jurídica es vigente: a) Cumplimiento del procedimiento para su creación; y, b) Promulgación por órgano competente.

Respecto al requisito de publicación de las normas jurídicas, el maestro Marcial Rubio Correa (2008, págs. 1173-1180) refiere como punto de partida de la “necesaria” publicación de las normas generales al artículo 51° del Constitución Política, que refiere el carácter esencial de la publicidad para la vigencia de toda norma del Estado. El Principio de Publicidad antes mencionado sirve como pilar del Principio de Seguridad Jurídica, pues el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes estarán supeditados al efectivo



## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

conocimiento – de la existencia – de las mismas. Señala que el Supremo Intérprete de la Constitución ha adoptado la posición antes señalada en sentencias como las recaídas en los expedientes N° 2050-2002-AA/TC, N° 950-00-HD/TC, N° 21-2003-AI/TC; de lo que puede inferirse que los cuestionamientos en torno a la publicación de una norma no deben resolverse sobre la validez o invalidez de la misma, sino el términos de eficacia o ineficacia. Por lo tanto, una ley que no ha sido publicada, *sencillamente es ineficaz*, pues no ha cobrado vigencia. Aclara el autor que la publicación no es igual para todas las normas generales, muchas deberán ser publicadas en el diario oficial El Peruano, otras podrán serlo en carteles cuando expresamente lo establezcan las normas respectivas.

En la misma línea Spisso (2011, págs. 231-244) considera a la publicación de las normas jurídicas como un hecho incontrovertible, por cuanto el Estado podrá exigir su cumplimiento a los destinatarios de las mismas, únicamente en la medida y posibilidad de que sean conocidas por los mismos. Agrega que la debida publicidad de las leyes es un presupuesto indispensable de la seguridad jurídica, pues ante su omisión los destinatarios de las normas no tienen posibilidad de conocer o saber de antemano las reglas de juego.

Respecto a la sanción de no publicar una norma jurídica, tenemos el caso recaído en la Sentencia del TC N° EXP. N.° 2050-2002-AA/TC (2003). El Reglamento de Régimen Disciplinario de la Policía Nacional del Perú aprobado mediante el artículo 1° del Decreto Supremo N°. 009-97-IN, publicado en el diario oficial El Peruano el 13 de febrero de 1998, señalaba que constaba de 8 títulos, 9 capítulos, 139 artículos y 8 anexos, disponiéndose en su artículo 2° que dicho Reglamento entraría en vigencia a partir de su publicación. En tanto el artículo 3° de la misma norma derogaba todas las disposiciones que se opusieron al mismo.

En el caso materia de análisis el afectado había sido separado de la Policía Nacional del Perú en aplicación del reglamento antes referido, el cual curiosamente nunca fue publicado como ordenaba el Decreto Supremo. Si bien esta deficiencia no fue denunciada por la parte afectada, el TC consideró que la omisión de publicar el texto del Reglamento de Régimen Disciplinario de la Policía Nacional del Perú, constituyó una violación del artículo 109° de la Constitución Política del Estado, dado que "La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte".

## **CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria**

Nótese que el artículo 109° en principio dispone la publicación de las leyes. Sin embargo, el supremo colegiado consideró que dicha frase debía interpretarse a cualquier fuente formal de derecho, en especial, que tienen una vocación de impersonalidad y abstracción. Por ello se genera una regla de que toda norma no publicada no es obligatoria.

En el caso referido, el TC tuvo en consideración que la disciplina de la Policía Nacional del Perú es un tema de interés público, y que un requisito de validez (al sostenerse la contravención de lo señalado en el artículo 109° de la Constitución Política) es la publicación en el diario oficial El Peruano. Teniendo en consideración lo desarrollado en los puntos anteriores notaremos que el TC erra al evaluar la validez de la norma, toda vez que al no estar publicada la misma no es vigente y en consecuencia no sería válida, un uso adecuado del texto constitucional debe partir de lo señalado en el artículo 51° ya que su incumplimiento automáticamente acarrea la ineficacia de la misma (artículo 109°).

En el fundamento 46 de la sentencia materia de análisis el TC reconocerá que también se vulnera el Principio de Publicidad recogido en el artículo 51° de nuestra carta magna, sin embargo reiteramos que este análisis debió ser previo al análisis de validez de la norma.

En ese sentido, podemos concluir que la vigencia de una norma jurídica depende de que haya sido aprobada y promulgada por un órgano competente, cumpliendo los requisitos para tal efecto, para posteriormente ser publicada, sólo así la norma jurídica aparte de ser vigente será eficaz. Una norma vigente y eficaz no es necesariamente válida, ya que ello depende de la revisión por parte del operador jurídico en cuanto a su coherencia y subordinación con normas de jerarquía superior.

### **4.3. La norma jurídica tributaria: La hipótesis de incidencia**

Por hipótesis de incidencia podemos entender al presupuesto de hecho, previsión fáctica, es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar. Como se cita en Bravo Cucci, Russo denomina a la hipótesis de incidencia como “el presupuesto del tributo”, la considera como el “hecho o circunstancia fáctica en donde se compendia o mediante la cual se devela la situación acogida por el legislador en cuanto a un determinado sujeto, como causa o título justificativo de la imposición a cargo de este” (2010, págs. 170-177).

## **CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria**

Se discute en la doctrina respecto a la denominación de elementos o partes de la hipótesis de incidencia, por cuanto para fines didácticos es válida esta escisión, sin embargo al momento de aplicar la norma es necesaria la aplicación de todos los elementos. Por el motivo antes señalado, en el presente trabajo se hablará de aspectos, reconociendo como válido el argumento de su unidad como un todo. La doctrina es mayoritaria en reconocer como aspectos de la hipótesis de incidencia a los siguientes: aspecto material, aspecto personal, aspecto temporal, aspecto espacial; se discute si la base imponible y alícuota deben formar parte de la hipótesis de incidencia, para Ataliba (2011, pág. 156) formaran parte del aspecto cuantitativo y para Sevillano Chávez (2014, págs. 164-167) parte del aspecto mensurable, mientras que para Bravo Cucci será incorrecto que sean incluidos como parte de la hipótesis de incidencia (2010, pág. 171).

### **4.3.1. Aspecto material**

El aspecto material es la descripción de la parte objetiva de la hipótesis de incidencia, es decir se desarrolla qué es lo que quiero someter a gravamen, que doctrinariamente se asocia a un hecho económico o actuación estatal que dará origen al tributo. Para Ataliba será este aspecto el más importante, ya que entre otros permite establecer la especie tributaria del tributo (2011, pág. 124).

La descripción del aspecto material de la hipótesis de incidencia permitirá establecer el ámbito de aplicación, originando inafectaciones por cuanto hecho quede fuera de su alcance. Asimismo, determinará los requisitos legales que deberá cumplir para su emisión y validez.

### **4.3.2. Aspecto personal**

El Aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia hace referencia al sujeto que realiza o respecto de quien se produce el hecho gravado (aspecto material), es decir se determinará quién está sometido al gravamen de la especie tributaria. El aspecto personal será vínculo entre las actividades gravadas y los sujetos obligados. Sevillano Chávez precisa que en el aspecto subjetivo no sólo se establece al deudor tributario sino también al acreedor tributario, es decir a favor de quien se efectuará la prestación de la relación jurídico tributaria (2014, págs. 156-157).

### **4.3.3. Aspecto temporal**

El aspecto temporal de la hipótesis de incidencia señala el momento que se considera realizado el hecho imponible. Ataliba señala que en el caso que el legislador guardara

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

silencio normativo respecto a este aspecto, estaría disponiendo implícitamente que el momento a ser considera es aquel en el que se realiza en el plano material la conducta descrita en el aspecto material, ello por cuanto el aspecto material está siempre presente en la norma tributaria (2011, pág. 98).

En el caso del Impuesto a la Renta este aspecto guarda especial importancia por cuanto tratándose de un impuesto de periodicidad anual, la obligación tributaria nace el 31 de diciembre de cada ejercicio fiscal. Pero adicionalmente, deberá verificarse si las rentas se encuentran producidas o generadas durante el año (artículo 57° del IRE), debiendo verificarse su “devengo”.

### 4.3.4. Aspecto espacial

El aspecto espacial de la hipótesis de incidencia determinará el lugar en que deben producirse los hechos o conductas reguladas en el aspecto material. Ello por cuanto, siguiendo a Ataliba, los hechos imponibles – como hechos concretos de la realidad – suceden en determinado lugar. En principio se hablará de hechos económicos producidos dentro del territorio peruano (2011, pág. 121).

En el caso del Impuesto a la Renta, estamos ante un criterio espacial amplio por cuanto son sujeto de gravamen sujetos extranjeros no domiciliados que realizan actividades en el territorio nacional pero a su vez están sujetos a gravamen las rentas producidas en el extranjero por sujetos domiciliados en el Perú.

### 4.3.5. Aspecto mensurable

El aspecto mensurable expresa la dimensión cuantitativa del hecho gravado, el mismo comprende la forma de determinación de la base imponible a gravamen, así como el establecimiento del *quantum* o alícuota. Sevillano Chávez, aclara que el aspecto mensurable no es propiamente un aspecto independiente de la hipótesis de incidencia sino que forma parte del aspecto material, toda vez que si bien este último describe el objeto del tributo, también debe ser pasible de cuantificarse en términos monetarios (2014, págs. 164-166).

## **5. EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**

### **5.1. Principios constitucionales vinculados a la creación de las normas tributarias**

#### **5.1.1. Principio de Legalidad**

El TC en la sentencia recaída en el expediente N° 0042-2004-AI/TC (FJ 9 y 10) ha señalado que no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. En ese sentido, el principio de legalidad, en estricto, implica “la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes”.

Para Sevillano Chávez el principio de legalidad se encuentra inmerso dentro del principio de reserva de ley, por cuanto considera que la idea de que sólo el Congreso puede crear tributos ha sido superada así como que el sometimiento de todos los poderes públicos, no es sino un principio común del derecho público. Por ello considera que sería mejor, en todo caso, denominarlo como Principio de Normatividad (2014, págs. 96-105).

#### **5.1.2. Principio de Reserva de Ley**

El artículo 74° de la Constitución reconoce como derivación de la soberanía estatal, la potestad tributaria. Mediante esta facultad el Estado tiene la atribución para crear tributos, modificarlos, derogarlos, otorgar beneficios (como las exoneraciones) o establecer regímenes especiales para su aplicación. Como hemos señalado al inicio del presente capítulo esta facultad no es ilimitada al estar reducida por los principios constitucionales tributarios como el de reserva de ley, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, deber de contribuir, y en general que su ejercicio no afecten otros derechos fundamentales, como el de intimidad (Robles Moreno, 2016).

Los alcances y la extensión de la reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico no ha sido un tema pacífico entre los operadores jurídicos. El TC en la sentencia expedida en el EXP. N.° 2762-2002-AA/TC manifestó lo siguiente:

Primeramente, ha de señalarse que la reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa. Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

expresa), para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley - en cuanto al tipo de norma - debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

La jurisprudencia y la doctrina son uniformes al señalar que la reserva de ley (relativa) involucra que la norma contenga un mínimo necesario que no desnaturalizase o rebase la voluntad del constituyente a través de remisiones a textos infralegales, toda vez que la misma debe respetar los derechos fundamentales como el de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, entre otros. Siguiendo la línea argumental, la regulación de la normativa adicional – tradicionalmente a través de Reglamentos – debe ser de naturaleza complementaria, quedando proscrita toda regulación independiente de la norma principal.

Asimismo el TC ha sido cuidadoso al señalar que la exigencia de regulación de los elementos esenciales de la materia reservada no es en la misma intensidad a todas las especies tributarias. Siendo este el motivo por el cual mayor será la exigencia en el caso de los impuestos que en el caso de las tasas.

Por otro lado, Gamba Valega diferencia dos planos en el principio de reserva de ley. Se refiere *“al plano horizontal como aquel en el cual se deslindan los elementos que deben estar amparados por la reserva, y, al vertical, como el grado de concreción o alcance con que dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley”* (2003, pág. 201 y ss).

Siendo así, el intérprete de la constitución ha señalado el carácter excepcional y residual de las remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias únicamente cuando: 1. La ley contenga parámetros y límites de actuación a dicha normas; 2. La medida supere el test de proporcionalidad; y, 3. La remisión sea razonable. Por lo que *“en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla”* (Tribunal Constitucional - Caso British American Tobacco South America Limitada, 2003) o cheque es blanco que signifique la cesión – total o parcial - de la potestad tributaria entregada por los

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

administrados al Estado.

El principio de reserva de ley, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias. Habremos notado del desarrollo efectuado por el TC, que el artículo 74 de la Constitución viene a ser el pilar del régimen tributario peruano. En primer lugar, declara la repartición del poder tributario al interior del Estado, es decir, quienes están legitimados para *crear, modificar, derogar, establecer beneficios y otros beneficios tributarios*. Pero además, en segundo lugar, establece límites al ejercicio del poder tributario, entre ellos, el de reserva de ley, que como ha señalado el colegiado se aplica en distintas intensidades dependiendo de la especie tributaria. Siendo así, el principio de reserva de ley será más “flexible” cuando nos encontremos frente a tasas que cuando la especie sea la del impuesto.

Bravo Cucci refiere que en virtud de este principio los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), sólo podrán ser creados, modificados a través de una ley o una norma de rango de ley (2010, pág. 117).

### 5.2. La reserva de ley y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario

Siguiendo con el desarrollo de los principios constitucionales que orientan al derecho tributario, en especial el principio de reserva de ley, notaremos que nuestro ordenamiento contiene una segunda referencia normativa expresa desarrollada en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que señala lo siguiente:

#### ***“NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY***

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

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;

## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

En el caso de los incisos a) y b) observamos que la norma tributaria hace una remisión expresa al artículo 74° de la Constitución, por lo que estos incisos tienen una naturaleza de orden constitucional y por ende forman parte del principio de reserva de ley. Situación distinta es la de los demás incisos c) al f), que según el profesor Ruiz de Castilla pertenecen al Principio de Preferencia de Ley, que establecen como regla que la Administración Pública no puede crear, ni establecer las normas en los siguientes aspectos: procedimientos (administrativos y judiciales), infracciones y sanciones, privilegios para la deuda tributaria, así como modalidades especiales para extinguir la obligación (2016, pág. 57). Sobre el particular, Bravo Cucci señala que los incisos c) al f) no desarrollan específicamente la reserva de ley sino una institución con efectos más limitados como es la preferencia de ley, que como derivado del principio de jerarquía de normas, busca evitar que las normas reglamentarias puedan regular materias amparadas por la preferencia, sin que exista una previa deslegalización (2010, págs. 119-126).

## 6. RECAPITULACIÓN

Conforme al desarrollo efectuado en el presente capítulo, advertimos que el sistema tributario, como parte del sistema jurídico, cuenta con un sistema de fuentes, criterios y



## CAPÍTULO I – Las fuentes del derecho tributario y la norma jurídica tributaria

métodos de interpretación. En el caso peruano, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario enuncia de forma taxativa y jerarquizada, las fuentes del derecho tributario que en un primer momento aseguran la eficacia y validez de las normas tributarias dentro del sistema tributario. Y en un segundo momento, permiten al operador jurídico construir reglas susceptibles de incorporarse al ordenamiento jurídico, al presentarse casos de lagunas jurídicas o encontrarnos antes conceptos insuficientemente determinados, como por ejemplo el devengo, activo fijo, interés, entre otros.

La norma jurídica tributaria fruto del ejercicio de la potestad tributaria, distribuida según el artículo 74° de la Constitución Política, permite al Estado exigir diversas prestaciones (principalmente económicas) a los particulares para el desarrollo de sus actividades. Sin embargo, la norma constitucional establece parámetros de actuación, entre ellos el de reserva de ley (relativa), que exige que la norma regule los elementos esenciales del tributo (hipótesis de incidencia), siendo mayor su exigencia en el caso de la Ley del Impuesto a la Renta.

Siguiendo con el estudio del principio de reserva de ley, se observó que los incisos a) y b) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario hacen una expresa remisión a la contenida en el artículo 74° de la Constitución. Otra es la situación de los incisos c) al f), que si bien se encuentran dentro de una norma que los nomina como reserva de ley, no desarrollan la misma, sino el principio de preferencia de ley, derivación del principio de jerarquía normativa.

Finalmente, la norma tributaria no está sometida únicamente a los límites constitucionales desarrollados en el artículo 74° de la Constitución Política, sino que le son exigibles otros requisitos como el de publicación, respeto de los derechos fundamentales, entre otros; que salvaguardan al particular de excesos de la potestad tributaria por parte del Estado .

## CAPITULO II

### LAS NIIF Y EL SISTEMA DETERMINACIÓN DEL IRE EN EL PERÚ

*“El derecho es lenguaje pero no todo el lenguaje es derecho”*

*Anónimo*

Actualmente no hay una posición pacífica en cuanto a la interpretación del artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto hay quienes señalan que esta norma establece que el punto de partida para la determinación del IRE es el resultado contable (base imponible), obtenido en aplicación de las NIIF, en tal sentido, en el caso peruano el sistema de determinación del IRE sería uno de Balance Único y como consecuencia de esta afirmación las NIIF serían fuente normativa tributaria.

Por otra parte, hay quienes señalan que la determinación del IRE se realiza en base a las normas tributarias, por lo que se daría lugar a diferencias con el resultado contable, agregando que el uso del resultado contable tiene un fin práctico para la determinación de la base imponible del IRE, motivo por el cual las normas contables, en principio, no son referente de interpretación de la hipótesis de incidencia contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, concluyéndose que en el caso peruano el sistema de determinación del IRE sería uno de Balances Independientes.

En el presente capítulo analizamos el origen, finalidad, formulación y la naturaleza jurídica de las NIIF. Asimismo, se efectúa un análisis legal de las normas del IRE para determinar el sistema de determinación del impuesto a la Renta Empresarial adoptado por el Perú, el cual nos lleva a la conclusión que el sistema peruano es uno de “Balances Independientes”, por lo que la contabilidad elaborada a partir de las NIIF no es base imponible del IRE. Mediante el estudio de pronunciamientos de la SUNAT y el Tribunal Fiscal advertiremos

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

que los operadores jurídicos no han sido cuidadosos en el uso de las NIIF pese a la limitación legal antes advertida.

### 1. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

#### 1.1. Las Normas Internacional de Información Financiera (NIIF)

La contabilidad es una ciencia que se encarga de cuantificar, medir y analizar los hechos económicos producidos en la realidad con la finalidad de facilitar la dirección y control de las organizaciones. El *arte* de registrar operaciones tiene como finalidad el suministro de información respecto a un determinado periodo de tiempo a las distintas partes interesadas (stakeholders): accionistas, acreedores, trabajadores, clientes, inversionistas y hasta al mismo Estado). Esta información resulta de utilidad a sus usuarios por cuanto coadyuva en la toma de decisiones, tanto como un mecanismo de control de gestiones pasadas, así como para estimar resultados futuros.

Históricamente la contabilidad y el desarrollo de su técnica estuvieron ligadas al desarrollo del comercio, agricultura y posteriormente al fenómeno de la industrialización. El registro contable tiene antecedentes desde las antiguas civilizaciones, tales como el imperio Inca, Egipto, Roma, siendo la aparición de la moneda un hecho histórico importante para el desarrollo de esta ciencia.

En sus inicios la preparación de la información contable tuvo como parámetros las reglas de la experiencia adquiridas de forma individual por cada profesional contable, que evidentemente complicaban la comparabilidad de la información financiera, siendo este el motivo por el cual se iniciara posteriormente la conformación de gremios y asociaciones profesionales con el fin de estandarizar sus prácticas. El fenómeno se torna más complejo si se toma en consideración la información de diferentes países, aunque similares en su estructura los estados financieros (resultado de la aplicación de las prácticas contables) tienen diferencias debido a circunstancias sociales, económicas y legales, así como en las distintas necesidades de los distintos usuarios de la información financiera. (IASCF, 2008, págs. 54 -55)

Las NIIF son normas contables que establecen las bases para la presentación de los estados financieros, regulando los requerimientos generales para su presentación, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido. Según el Marco

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

Conceptual para la Información Financiera<sup>5</sup>, los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto o hipótesis de negocio en marcha, es decir, la entidad evaluada está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible, “por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones; si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse” (IFRS, 2016, pág. 18).

La influencia de las normas contables en las decisiones de los usuarios de la información financiera a partir de ellas elaborada influye en los objetivos del emisor de las normas. Entre los factores que determinan la práctica contable están el sistema legal, relación entre la contabilidad y la tributación, vínculos económicos con otros países, origen de la inversión (principalmente en países importadores de capital), así como los niveles de inflación. En aquellos estados donde la financiación históricamente proviene del sector bancario (Alemania, Austria, Bélgica, Francia, Finlandia, Grecia, Hungría, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suecia, Suiza, República Checa y España) la motivación de la normativa es proteger al acreedor. Caso distinto es aquel en que la financiación proviene del sector privado no financiero (EE UU, Australia, Irlanda, Holanda y Reino Unido) en el que la finalidad de las normas es dar cobertura a los accionistas (Villacorta Hernández, 2004).

### 1.1.1. El International Accounting Standards Board (IASB)

Aunque las NIIF (antes NIC) son producto del IASB, organismo internacional con sede en Londres, una de las primeras regulaciones sistematizadas la encontramos en Estados Unidos de América, con el nacimiento del Accounting Principles Board – APB en 1959 y la dación de los principios de contabilidad, dicha función la desarrollaría por un periodo corto de tiempo, ya que en 1973 es reemplazado por la Financial Accounting Standards Board (FASB), debido a que inicialmente esta organización estuvo formada por profesionales que eran trabajadores activos de bancos, industrias y compañías privadas y públicas, cuestionándose la imparcialidad en el proceso de formulación de la normativa contable (Chatfield, Michael; Vangermeersch, Richard, 1996). Posteriormente, el FASB emitió normas que transformaron el análisis y presentación de la información financiera y que son referentes a nivel internacional.

---

<sup>5</sup> El Marco Conceptual fue emitido por el IASB en septiembre de 2010. Derogó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el IASC en 1989.

En el continente europeo, en 1973 nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros, ante la necesidad de uniformizar las prácticas contables a fin de asegurar la comparabilidad y utilidad de la información financiera, de este modo el IASC sería el responsable de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), regulación que es aceptada en la mayoría de países, por considerar las distintas necesidades y realidades de los países que las aplican, a diferencia del FASB que emite su normativa con un ámbito reducido de aplicación (EEUU). El IASC tuvo un largo periodo de funcionamiento, hasta que en el año 2001 el International Accounting Standards Board o IASB reemplazo a este organismo.

### 1.1.2. La globalización y la armonización contable

La globalización e integración de los mercados hacen necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, accionistas, entre otros. Ello cobra mayor importancia si se considera que el principal actor de la economía mundial (EEUU) no se adhirió a los estándares contables usados por la mayoría de países (NIIF), existiendo diferencias entre ambos cuerpos normativos que dificultan la comparabilidad de la información financiera para la toma de decisiones. Esta necesidad ha venido cobrando mayor importancia en los últimos años debido al aumento del flujo de inversiones entre EEUU y los países del Modelo NIIF.

La búsqueda de la armonización siempre fue uno de los objetivos del IASC (hoy IASB), optando por el uso de las normas contables como instrumentos para disminuir tales diferencias. Si bien en un primer momento el FASB no consideró en su agenda el fenómeno de la armonización, la globalización produjo que buscará la convergencia con las NIIF, al ser la minoría en el nuevo escenario mundial (pese a los constantes esfuerzos del FASB porque los USGAAP fueran el referente a nivel mundial).

En 1995 IASC (International Accounting Standards Committee), actual IASB, y la International Organization of Securities Commissions - IOSCO (Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas), celebraron un acuerdo por el que se

comprometieron a revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), con la finalidad de habilitar su uso por la entidades que cotizan en bolsa. Habíamos advertido anteriormente que clásicamente las normas contables se diseñaban en función del usuario principal que eran las entidades financieras o los accionistas, sin embargo, el desarrollo de los mercados bursátiles trajeron como consecuencia un replanteamiento de los objetivos del IASC, debiéndose orientar la información financiera para los actores en el mercado de capitales.

Lo señalado en el párrafo anterior es la causa de la transformación del IASC en el IASB, con el consecuente cambio en la cultura contable, que tradicionalmente se caracterizaba por la preparación y presentación de los estados financieros bajo un esquema de apalancamiento en el mantenimiento del capital y reconocimiento de ingresos, a uno centrado en el desempeño financiero.

### 1.2. El modelo NIIF y el valor razonable

Para la elaboración de los estados financieros se emplean distintos métodos o base de medición, entre ellos tenemos: (i) El costo histórico, (ii) Costo corriente; (iii) Valor realizable o de liquidación, (iv) valor presente. Durante la vigencia del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros aprobado por el IASC en 1989 y posteriormente la formulación de las International Accounting Standard – IAS (Normas Internacional de Contabilidad – NIC) se tuvo en consideración que la base o método de uso común era el costo histórico.

El método de costo histórico según el Marco Conceptual del IASC (que se mantuvo en el Marco Conceptual aprobado por el IASB) señala:

Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación”. (IASCF, 2008, pág. 77)

## **CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema de determinación del Impuesto a la Renta en el Perú**

Cuando el IASB aprobó el nuevo Marco Conceptual para la Información Financiera (2010) señaló que dicho cambio era el inicio de una serie de revisiones de la normativa contable vigente a fin de actualizarla conforme a los estándares y necesidades actuales (IFRS, 2016, pág. 3). En el 2012 el ente regulador con la aprobación de la NIIF 13 – Medición del Valor Razonable, efectuó un cambio del método de valoración de los componentes de los estados financieros, es decir esta norma significó una transición de un modelo de valoración de costo histórico (estático) a uno basado en el valor razonable (dinámico) que se caracteriza por considerar las expectativas que tienen los participantes en el mercado a una determinada fecha de medición, excluyendo la perspectiva desde la entidad titular de los bienes, derecho u obligaciones (Silva Palavecinos, 2011).

El uso del valor razonable como base de medición constituye un cambio de paradigma, sustentado en el cambio de prioridad en la satisfacción de usuarios de la información financiera, siendo los mercados de capitales los nuevos actores en este proceso, que en un mundo globalizado exigen que la información a la que tienen acceso sea transparente, rápida y refleje fielmente la situación económico – financiera de la entidad. Al respecto, Silva Palavecinos señala que el objetivo se cumplirá partiendo de la premisa que la información que sirva como parámetro de evaluación sea de calidad y que las metodologías utilizadas sean explícitas (2011, pág. 112).

### **1.3. El costo histórico vs el valor razonable**

Hoogervorst, presidente del IASB pronunció un discurso en la apertura de la conferencia de la Fundación NIIF celebrada en París, Francia el 29 y 30 de Junio del 2015. El tema que abordó estuvo referido al costo histórico y el valor razonable, y la medición de activos y pasivos, temas que vienen siendo materia de discusión en el ámbito profesional y académico. Para Hoogervorst la dicotomía entre ambos métodos de medición no es tan estricta (International Accounting Standards Board-IASB, 2016).

Hoogervorst (International Accounting Standards Board-IASB, 2016) resalta en primer lugar que para en la evaluación de varias transacciones, se inicia utilizando el costo histórico y se concluye con el valor razonable (precio de compra y precio de venta). En segundo lugar, a pesar de denominarse histórico (teóricamente estático), el costo histórico se actualiza (aunque con menor frecuencia si se compara con el valor razonable), la actualización más frecuente es la depreciación o desgaste de la Propiedad, Planta y Equipo; cuyos criterios de estimación de la vida útil generan espacios para el abuso. En tercer lugar, la estabilidad

## **CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema de determinación del Impuesto a la Renta en el Perú**

en la presentación de la información financiera genera el riesgo de que no se refleje la verdadera situación de la entidad, tal es el caso de las entidades bancarias. Los argumentos señalados permiten evidenciar las fortalezas y debilidades de cada sistema de medición.

Es necesario advertir que el IASB no expresa una preferencia o prelación entre el costo histórico o valor razonable, toda vez que la elección dependerá del elemento (activo o pasivo) que pretende mensurarse<sup>6</sup>, más aún si se considera que la información de calidad es supuesto esencial para la aplicación adecuada del valor razonable, no existiendo la misma en algunos casos, para lo cual se deberá aplicar de forma mixta ambos métodos.

## **2. LAS NIIF Y EL PROCESO DE JURIDIFICACIÓN DE LA CONTABILIDAD**

### **2.1. El derecho contable peruano**

Como hemos desarrollado en las líneas precedentes, las normas contables (NIIF) surgen ante la necesidad de los accionistas, inversores, entre otros de tener información financiera fiable que a su vez pueda ser comparable, a fin de tomar adecuadamente sus decisiones. Es a través de las asociaciones profesionales (FASB e IASB por ejemplo) que criterios de uso particular, constante y con cierta aceptación en el medio profesional y académico comienzan a ser recogidos y sistematizados en verdaderos cuerpos normativos, que sin tener la fuerza vinculante de una ley expedida por el Estado, eran de uso obligatorio entre los miembros de los colegios profesionales y grupos profesionales.

El Perú no fue ajeno a este proceso, siendo a través de Congresos Nacionales que los profesionales en contabilidad fueron autorregulando su práctica mediante el uso obligatorio de las Normas Internacionales de Contabilidad en la elaboración de la información financiera (congresos de 1896, 1988, 1990 principalmente). Sin embargo, se tendría que esperar hasta el año 1994 para que el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 005-94-EF/93.01 oficializará los acuerdos adoptados por los contadores, estableciendo que los estados financieros debían ser preparados en observancia a las normas establecidas por esta entidad así como a las Normas Internacionales de Contabilidad.

---

<sup>6</sup> Dependiendo de la naturaleza de las actividades, si la misma es utilizar los activos para la producción de bienes o servicios, el costo histórico será el método más adecuado. En cambio, si la finalidad es comercializar los activos en un mercado la medición deberá efectuarse bajo los parámetros del valor razonable.



Si bien en un primer momento la contabilidad (como producto) tuvo una finalidad instrumental – probatoria de la realización de hechos económicos, luego se da un proceso de regulación legal al advertirse que su uso originaba consecuencias jurídicas. Duran Rojo y Mejía Acosta señalan que este proceso de juridificación del fenómeno contable a normas de carácter imperativo ha sido denominado “Derecho Contable”, primero como rama de derecho mercantil en zonas de Europa para pasar a ser una disciplina autónoma (Duran Rojo & Mejía Acosta, 2014, págs. 7-8), Precisan los autores que si bien la finalidad de regular el procedimiento contable tiene como finalidad pasar el mismo por un tamiz jurídico, la incorporación de las NIIF al derecho contable se ha efectuado en muchos casos con déficit de constitucionalidad, calidad y seguridad jurídica. Es por esta razón que para Zorzona Pérez, en realidad el proceso antes referido ha sido uno de deconstrucción de *soft law* a un *hard law* o derecho estatal normalizado (2013).

Como se ha señalado anteriormente, el derecho contable requiere que la normativa contable este acorde con la Constitución, considerando que en nuestro sistema jurídico prima el principio de supremacía de la constitución. Respecto a la regulación jurídica constitucional de la contabilidad, actualmente la Constitución Política de 1993 únicamente desarrolla el tema contable para referirse a la propiedad y fiscalización de la contabilidad (como producto). Distinto fue el caso de la Constitución Política de 1979 que en su artículo 145° consagraba a nivel constitucional la existencia del Sistema Nacional de Contabilidad, siendo este el motivo por el cual a nivel académico se cuestiona la existencia de un derecho contable peruano, que posiblemente sea desarrollado en vía jurisprudencial por el TC.

### 2.2. Determinación de resultados del ejercicio para fines societarios

El artículo 223° de la Ley General de Sociedades aprobada mediante Ley N° 26887 del año 1997, sobre preparación y presentación de estados financieros establece que “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”. La técnica legal utilizada en la redacción del artículo no fue la adecuada, por cuanto no exige (aparentemente) el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad del año 94.

Dicha situación, motivó que mediante Resolución N° 013-98-EF/93.01, publicada el 23-07-

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

98, el Consejo Normativo de Contabilidad precisará que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223° de la norma societaria “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”.

Cabe recordar que el Consejo Normativo de Contabilidad forma parte del Sistema Nacional de Contabilidad creado mediante Ley 24680 de 1987, encargado según el artículo 13° de dicho cuerpo legal del “(...) estudio, análisis y emisión de normas [contables]”. Advertimos que hasta este punto no se hace mención alguna en los dispositivos legales citados de un uso extensivo de la contabilidad para fines no societarios (como el tributario), limitándose el uso de las NIIF únicamente para fines de preparación y presentación de los estados financieros, máxime si el ente administrativo se encarga de *oficializar* o “*dar validez a algo que antes no lo tenía*” (RAE, 2016), los estándares (NIIF) creados por organismos internacionales (IASB).

### 2.3. Oficialización y sistemas de adopción de las NIIF

La Ley del Sistema Nacional de Contabilidad Ley 24680, posteriormente derogada por la Ley 28708, tuvo como uno de sus principios rectores, el de uniformidad, que promueve la homogeneidad del registro, procesamiento y presentación de la información contable. Como se advierte del estudio histórico de estos cuerpos normativos, en el caso peruano la competencia para *oficializar* la normativa contable elaborada – en nuestro caso – por el IFRS recaía exclusivamente en el Consejo Normativo de Contabilidad, ente que nunca procedió a adoptarlas en su totalidad ni de forma mediata a su emisión a nivel internacional, lo que conllevó a los naturales desfases de vigencia entre las normas aplicables a nivel nacional y a nivel internacional (Paredes Manrique, 2011, pág. 25). Lo antes desarrollado permite señalar que el Perú incorpora las NIIF bajo un **sistema parcial**.

Por otro lado, la Ley Orgánica de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores – CONASEV (ahora Superintendencia de Mercado de Valores – SMV) facultó a la dicha entidad a “dictar las normas para elaborar y presentar los estados financieros individuales y consolidados, así como cualquier otra información complementaria, cuidando que reflejen

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

razonablemente la situación financiera, los resultados de operaciones y los flujos de efectivo de las empresas y entidades comprendidas dentro de su ámbito de supervisión, de acuerdo con las normas contables vigentes en el país, así como controlar su cumplimiento” (subrayado nuestro). Hasta este punto podemos observar que la SMV estaba facultada a crear normativa adicional a fin de coadyuvar a la elaboración y presentación de los estados financieros elaborados en base a la normativa contable aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Sin embargo, la Ley del Mercado de Valores cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 093-2002-EF en su artículo 30° señala: “Normas Contables.- CONASEV establece las normas contables para la elaboración de los estados financieros y sus correspondientes notas de los emisores y demás personas naturales o jurídicas sometidas a su control y supervisión, así como la forma de presentación de tales estados” (subrayado nuestro), siendo el instrumento legal que permitió la dación de la Resolución CONASEV N° 102-2010-EF/94.01.1 de fecha 14/10/2010, que en su parte considerativa advertiera que con la finalidad de mayor transparencia y calidad de la información financiera presentada por las empresas sometidas bajo su supervisión, dispuso la aplicación plena de las NIIF, es decir las aprobadas por el IASB, lo que conlleva la aplicación del **sistema pleno** o *full NIIF* (restringido a determinadas empresas y entidades).

Si recordamos que el Consejo Normativo de Contabilidad es el órgano encargado de la oficialización de las normas contables en el Perú con la finalidad de garantizar la adecuada preparación y presentación de la información financiera conforme a estándares internacionales, el papel asignado a la SMV genera problemas. El primero, ni la Ley del Mercado de Valores ni la Resolución CONASEV N° 102-2010-EF/94.01.1 designan cual sería el órgano que oficialice las NIIF considerando que son expedidas en idioma inglés. El segundo, genera una aparente superposición de funciones entre el Consejo Normativo de Contabilidad y la Superintendencia del Mercado de Valores, al tener ambos organismos prerrogativas para dictar normas contables (aún si se considera el ámbito reducido de la SMV) (Canevaro, 2011).

Si bien los estados financieros tienen como propósito dar información general, es decir la “satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general”

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

(International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF, 2009), así como que los estados financieros elaborados conforme a NIIF son instrumentos que facilitan la toma de decisiones a usuarios externos (principalmente inversionistas en el mercado de capitales), no había necesidad de otorgar competencia paralela a la SMV en cuanto a la dación de normas contables, más aun considerando que un representante de esta institución forma del comité del Consejo Normativo de Contabilidad. La aparente competencia paralela en cuanto a normativa contable no fue objeto de mayores debates académicos ni políticos toda vez que el *status quo* se mantenía inalterable.

Asimismo, mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 45-2010-EF/94 publicada el 30 de noviembre de 2010, se oficializaron las NIIF para pequeñas y medianas entidades, estando excluidas de su alcance: (i) Las empresas bajo la supervisión y control de la SMV; (ii) Las empresas que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales, iguales o mayores, en ambos casos a tres mil (3 000) Unidades Impositivas Tributarias, al cierre del ejercicio anterior, a las cuales les son aplicables las NIIF completas; y, (iii) Las empresas bajo la supervisión de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones – SBS, así como las Cooperativas de Ahorro y Crédito no autorizadas a operar con recursos del público. Esta normativa implica la incorporación de un **sistema especial** de aplicación de NIIF.

A modo de resumen podemos señalar que, en el Perú no hay claridad en cuanto al órgano competente para oficializar las normas contables para la preparación y presentación de estados financieros, es más el ejercicio de esta competencia por parte del CNC y de la SMV no cumple con el principio de publicación<sup>7</sup> contenido en el artículo 51° de la Constitución, por cuanto las resoluciones administrativas sólo hacen mención a la normativa oficializada sin publicarse su contenido. Asimismo, producto de la revisión de la normativa contable vigente hemos advertido que en nuestro país coexisten por lo menos tres escenarios de aplicación de las NIIF. Primero, el sistema pleno con la SMV como su ente rector, con una aplicación reducida a entidades sometidas a su supervisión. Segundo, el sistema parcial con el CNC como su ente rector, con una aplicación general a todas las empresas y entidades. Y tercero, un sistema especial para medianas y pequeñas empresas.

---

<sup>7</sup> Ver acápite 4.2. del primer capítulo

### 3. UBICACIÓN DE LAS NIIF EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

Hasta este punto habremos notado que la contabilidad tiene como objetivo reflejar *razonablemente*<sup>8</sup> la situación económica y financiera de la empresa con la finalidad que los distintos usuarios de la información financiera puedan tomar eficientemente sus decisiones. En cambio, la normativa fiscal, sostenida en los pilares constitucionales como el principio de solidaridad y el deber de contribuir, tiene como finalidad la recaudación para cumplir con la redistribución de la riqueza mediante la entrega de bienes y prestación de servicios. Consideramos que darle una finalidad distinta a la contabilidad, desnaturaliza la misma, toda vez se genera un efecto pernicioso – como se viene dando – por el cual las empresas tienen mayores incentivos en buscar la forma de reducir sus cargas fiscales mediante la manipulación de la información contable, así como acogerse a otros beneficios de forma indebida.

Al respecto, es importante el aporte de Villacorta Hernández que señala que la incorporación del cumplimiento de requisitos fiscales como uno de los objetivos de la contabilidad ha sido rechazada explícitamente por los organismos encargados de la elaboración de normas contables (2004, pág. 3). Incluso en uno de los últimos cuerpos normativos elaborados por el IASC (hoy IASB), la entidad fue expresa al señalar que “Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de la información financiera con propósito de información general difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales”. Resaltando la improbabilidad que los estados financieros preparados de conformidad a las NIIF (en el caso particular NIIF PYMES) cumplan con la normativa y regulación fiscal de cada jurisdicción, dando como alternativa el uso de informes fiscales conciliadores, a fin de reducir la “doble carga de información” (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF, 2009, págs. 11-12). Entendemos que la propuesta formulada parte de la hipótesis que la jurisdicción ha adoptado un sistema de balance único con correcciones para la determinación de la base imponible del IRE.

---

<sup>8</sup> En la profesión contable se dice que la información financiera es presentada razonablemente cuando se ha aplicado adecuadamente la normativa contable, que para en el caso peruano y de la región, significa que la preparación y presentación se ha efectuado conforme a los parámetros y criterios contenidos en las NIIF. La inobservancia parcial o total de estos estándares conlleva la sanción que los se califican “con observaciones” a los estados financieros sometidos a evaluación con el consecuente impacto en la imagen de la empresa frente a sus inversores.

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema de determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

Pese a lo antes señalado, en la producción del Tribunal Fiscal y SUNAT se advierte que la remisión interpretativa a las NIIF no tiene problemática legal alguna, considerándose por ejemplo en el caso del devengado, como un “*hecho natural*”, el deber de acudir al concepto contenido en las normas contables. Para llegar a la conclusión antes señalada, ni el Tribunal Fiscal ni SUNAT han señalado ante qué tipo de fuente del derecho tributario<sup>9</sup> nos encontramos (Norma III del Título Preliminar del Código Tributario), o quizá si estamos en el supuesto de aplicación supletoria de los principios del derecho (Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario), o si la misma es resultado del uso de conocimientos especializados (Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario), pero aún en este supuesto no se observa un desarrollo respecto al cumplimiento de los principios jurídicos e interpretativos del derecho.

### 3.1. Las relaciones entre la contabilidad y la tributación

Rodríguez Dueñas (2014, págs. 9-32) en la Introducción al Seminario I Contabilización del Derecho Tributario de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, a modo de antecedente a la materia del presente tópico, refiere que el tema ha sido tratado en diversos encuentros de la Asociación Fiscal Internacional, rescatando el llevado a cabo en Ginebra por el año 1996. En dicha reunión, el profesor LL. D. Per Thorrell reconoce la interrelación entre las normas contables, societarias y tributarias como elementos claves en la regulación de los negocios.

Continúa Rodríguez Dueñas (2014, págs. 9-32) señalando que el tema fue tratado en cierta medida en las siguientes jornadas del ILADT: (i) En la V Jornada realizada en 1967 en Santiago de Chile, en que se aprobó una resolución en la que se mantuvo la relación entre las normas contables y la tributación por cuanto ambos afectan los resultados económicos de la empresas; (ii) En la XXIII Jornadas realizadas en 2006 en Córdoba (Argentina), en la que el reconocido profesor Ferreiro Lapatza negó la aplicación directa de las normas de contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial y; (iii) En la XXIV Jornada realizada en 2008 en Isla Margarita (Venezuela) en la que el relator del tema Pascuale Pistone se refirió indirectamente al tema materia de estudio, en atención a una comunicación técnica de Ferreiro Lapatza manteniendo su posición esgrimida en la jornada previa, así como a otra en contra de esta posición presentada por Navarro Faure,

---

<sup>9</sup> Ver acápite 2 del Capítulo I

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema de determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

considerando la situación de sistema de balance único vigente en España.

Finalmente, el autor hace mención que a nivel nacional el tema fue tratado en las VII Jornadas Nacional de Tributación de IFA realizadas en el 2002, en que se tocó el tópico del criterio del devengado en el IR y las implicancias de las NIC en la aplicación del IR, así como en las XII Jornadas Nacional de Tributación de IFA realizadas en el año 2014.

Asimismo, a nivel nacional el IPIDET organizó el I Foro Internacional de Tributación y Contabilidad en el 2012, en el mismo entre otras conclusiones se señaló que en la práctica existe una ausencia de regulación expresa de determinados elementos esenciales del IRE que son resueltos mediante el uso de normas contables, tales como la definición de existencias, activo fijo, intangibles, devengado, reconocimiento y medición de ingresos, costos y gastos; y que esta práctica podría resultar contraria al principio de reserva de ley. Lo antes referido conllevó la recomendación de los equipos de trabajo de que la LIR debe regular exclusiva y suficientemente los elementos esenciales del IR (aspectos de las hipótesis de incidencia), a fin de evitar remisiones en blanco a otras normas o fuentes, entre las que las que tenemos a las normas contables. Si bien las conclusiones y recomendación señaladas fueron aprobadas por mayoría; es necesario tener en consideración que de forma unánime se reconoce que las normas contables y las del IRE tienen finalidades distintas, toda vez que las primeras regulan el resultado contable que parte de los ingresos, mientras que las segundas regulan el resultado tributario que parte del concepto de rentas gravables.

A efectos del I Seminario “Contabilización del Derecho Tributario” del XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se presentaron informes situacionales de distintas jurisdicciones, encargándose el estudio referido al Perú a Duran Rojo y Mejía Acosta (Durán Rojo & Mejía Acosta, 2014), los mismos que inician su informe señalando que el proceso de juridificación de la contabilidad dio origen al denominado “derecho contable”. Posteriormente, establecen que los estándares contables son aplicados por cada Estado bajo dos modelos: (i) Parcial, incorporando las NIIF de forma limitada y en momentos oportunos; (ii) Pleno, incorporando las NIIF sin condiciones y teniendo eficacia según se vayan produciendo. A efectos de determinar el sistema de determinación del IR en el Perú, nos trasladan al Artículo 33° del RLIR, que establece expresamente que el Impuesto a la Renta Empresarial Peruano tiene una orientación de sistema de balances independientes,

no siendo necesaria la remisión directa o indirecta a las normas contables, toda vez que todos los componentes de la hipótesis de incidencia y de la base del impuesto se hallan desarrollados en leyes y reglamentos; por lo cual consideran inaceptable que cierta doctrina y práctica tributaria, incluyendo al Tribunal Fiscal, incorporen argumentos para convertir la contabilidad en base imponible, máxime si se considera que las NIIF no llegan a ser normas jurídicas al carecer de un requisito constitucional de existencia: publicación en el diario oficial El Peruano.

### 3.2. Las NIIF como normas tributarias

Como desarrollamos en el capítulo inicial del presente trabajo<sup>10</sup>, la norma tributaria tiene un especial regulación, toda vez que el artículo 74° de la Constitución Política, asigna potestad tributaria al Gobierno Central para crear, modificar o derogar tributos, entre otros el Impuesto a la Renta, pero establece límites a tan importante competencia. Uno de estos mecanismos de control es que el instrumento para ejercer la potestad tributaria es mediante ley o norma de rango de ley. Un segundo mecanismo, es el respeto de principios constitucionales como el de reserva de ley y demás derechos constitucionales.

Asimismo, respecto al principio de reserva de ley, el Tribunal Constitucional dejó en claro que estamos ante una reserva relativa, pero dejando en claro que la ley o norma habilitada deberá regular los elementos esenciales y determinantes que permitan reconocer al tributo, resaltando la relación de complementariedad más no de independencia que debe tener normativa de remisión<sup>11</sup>.

Para introducirnos en este análisis partimos del hecho que la actual Ley del Impuesto a la Renta no establece de forma clara el grado de dependencia de la determinación de la base imponible del impuesto respecto al resultado contable, a diferencia por ejemplo, del caso español en que expresamente su normativa señala que la determinación del Impuesto sobre Sociedades (Luyo Acosta, 2014). Al respecto, es necesario considerar que en el caso peruano el legislador mediante la institución de los conceptos de renta bruta, renta neta, así como la deducción de ciertos conceptos admitidos por ley, habría optado por un sistema de determinación de la base imponible del IRE independiente de la contabilidad, siendo de utilidad esta última – únicamente – como medio de prueba.

<sup>10</sup> Ver acápite 4 del Capítulo I

<sup>11</sup> Ver acápite 5.1.2. del Capítulo I



## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

Esta primera aproximación no tiene aceptación unánime debido al uso laxo y variado de términos empleados en la LIR, así como a remisiones expresas a *normas contables*<sup>12</sup>. La referencia legal en cuanto a la relación entre la base imponible del IRE y la contabilidad la tenemos en el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF que dispone: “La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción”.

La lectura sistemática de la norma reglamentaria permite aclarar el confuso panorama respecto a la independencia de la determinación de la base imponible del IRE y el resultado contable, debido a que la LIR desarrolla con autonomía el proceso de determinación de la IRE (independiente del resultado contable). Al parecer el uso del resultado contable obtenido en base a la aplicación de NIIF al momento de presentar la correspondiente declaración jurada anual, como base práctica y con la finalidad de evitar a los contribuyentes elaborar doble información (para fines societarios y fiscales) ha confundido a parte del sector académico y profesional, conllevando que den un sentido a la norma reglamentaria distinto al obtenido de una lectura sistémica y armonizada con el sistema jurídico tributario.

El comentario de Báez Moreno sobre el debate sobre los sistemas relaciones entre la contabilidad y la tributación resume el error antes advertido: “Algunos países se ven obligados hoy a resolver las nuevas preguntas sin ni siquiera haber tenido tiempo suficiente para reflexionar sobre las respuestas antiguas. En efecto, algunos Estados se han visto

---

<sup>12</sup> A modo de ejemplo tenemos la remisión del tratamiento de costo computable de bienes enajenados incorporado en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta. La técnica legislativa empleada no está exenta de críticas, debido a que en la LIR no se establece que debe entenderse por normas contables, viéndose obligado el intérprete a acudir a la Ley General de Sociedades (artículo 223°) así como a las “precisiones” de las normas administrativas del Consejo Normativo de Contabilidad. Asimismo, considerando que en el caso peruano, coexisten hasta tres sistemas de adopción de NIIF (parcial, pleno y especial) no hay claridad en cuanto a la normativa aplicable, que conllevaría (con respecto al tratamiento del costo computable) que las empresas adopten versiones heterogéneas de la NIC 2 – Existencias. Para empeorar el panorama, en al final de dicho párrafo establece que los intereses no forman parte de costo computable, apartándose el legislador del tratamiento contable.

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

sorprendidos por las nuevas NIC/NIIF y su eventual efecto fiscal, antes de haber desarrollado una reflexión detenida sobre la relación que existía entre la regulación de las bases imponibles de sus Impuestos sobre Beneficios y sus antiguas normas contables” (2014).

Históricamente no hubo cuestionamiento sobre la naturaleza del resultado contable para la determinación del IRE, toda vez que el mismo era elaborado bajo el principio – contable – de costo histórico coincidiendo con el aspecto material del impuesto que es el gravamen de hechos pasados. Sin embargo, con la adopción del Modelo NIIF y el valor razonable, se ha empezado a cuestionar la pertinencia del uso de la contabilidad como base imponible en la determinación del IRE.

Para Hernández Patiño (2011), la Ley General de Sociedades en su regulación ha optado por incorporar las normas contables (establecidas a nivel internacional) como parte del derecho positivo, resaltando que las mismas son aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad. Respecto a la determinación del Impuesto a la Renta, refiere que siempre se parte de una utilidad financiera resultado de una contabilidad obtenida en estricta observancia de las normas contables. Como razón jurídica a lo antes señalado, manifiesta que el mismo artículo 33° del RLIR establece que sobre la base de una utilidad financiera ya establecida, se determinará la utilidad tributaria, cuya normatividad contiene restricciones a los gastos deducibles, oportunidad de deducción, cantidad, naturaleza, probanza de la necesidad para la generación real o potencial de ingresos, entre otros. Ello tiene validez, por cuanto “las normas tributarias no tienen como función crear una realidad económica, ni mucho menos transformarla, lo que sí deben hacer es nutrirse de la información financiera proporcionada por las normas contables, aprovechar inclusive su comparabilidad, pero no pueden en modo alguno ir de manera totalmente independiente, como creando una realidad paralela, negándoles su existencia por el simple hecho de aplicar un principio de legalidad que en el caso concreto no corresponde” (Hernandez Patiño, 2011).

En la misma línea, se pronuncian Mauro Castillo Gamarra y Agustina Castillo Gamarra (2016), agregando que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son normas jurídicas por cuanto: (i) La LGS en su artículo 223° los incorpora como parámetros para la elaboración de los Estados Financieros; (ii) Son normas a las cuales se hace expresa referencia en las normas tributarias vigentes; (iii) El Tribunal Fiscal, en reiterada

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

jurisprudencia, las ha utilizado en sus pronunciamientos; (iv) La Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad así lo establece y; (v) Son normas incorporadas en acuerdos internacionales de aplicación en el Perú. Refieren que existen temas tributarios que no tienen una definición propia por lo que se acude a los conceptos contables, máxime si la normatividad de forma expresa remite el desarrollo de los mismos a los PCGA en tanto no se opongan a lo dispuesto en la LIR y su Reglamento.

Asimismo, Bravo Sheen (2014) sostiene que la Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta, así como la jurisprudencia han reconocido que los Estados Financieros elaborados en base a NIIF son base para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. En ese sentido, niega la existencia de una contabilidad tributaria. Señala que el Artículo 33° del RLIR supone que el reglamentador reconoce que el punto de partida para la determinación del IRE son los estados financieros en base a normas contables, procediendo a citar otras remisiones a normas contables efectuadas por la Ley y Reglamento del IR. Para defender su postura señala que aún en el escenario en que el Artículo 33° del RLIR deviene en ilegal al regular algo no previsto en la Ley, el autor señala que la LIR no ha dejado al libre albedrío de los contribuyentes la determinación del IR sin considerar en absoluto normas contables.

En sentido contrario, Gamba Valega (2014), realizando un análisis más apegado al principio de Reserva de Ley, hace notar que existe una corriente mayoritaria que acepta con total *normalidad* que la determinación de los aspectos de la hipótesis de incidencia del IRE puedan ser efectuadas a través de una *remisión abierta* a las normas contables. El autor critica la labor interpretativa antes referida por cuanto la misma no se efectúa mediante el uso de normas tributarias acorde a su finalidad menos aún con la observancia de los principios tributarios. Por el contenido del artículo 33° del RLIR el especialista considera que se vulnera el Principio de Reserva de Ley al pretender regular la base imponible del IRE mediante un decreto supremo “*el reglamento dice lo que la ley no dice*”; agrega que menos aún se puede extraer de la norma reglamentaria un sentido mediante el cual el legislador ceda su regulación a las normas contables.

En cambio, para Luyo Acosta el artículo 33° de la norma reglamentaria positiviza la intención de entrelazar el resultado contable y la base imponible del IRE, como respuesta a la

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

tendencia internacional<sup>13</sup> – de ese entonces – de que el resultado obtenido en aplicación de los principios y métodos generalmente aceptados por la contabilidad informe al derecho tributario en la determinación de la base imponible del IRE. Como hemos desarrollado inicialmente en el presente capítulo, las normas contables cambiaron significativamente, siendo este el motivo por el cual posteriormente los gremios profesionales han venido cambiando de parecer en cuanto al uso de la contabilidad para fines tributarios (2014, págs. 307-313).

Tal es el caso del Seminario del 50° Congreso IFA celebrado en Ginebra en 1996, en el que se recomendaba la regulación de los aspectos más relevantes del IRE, permitiendo un uso subsidiario de la contabilidad en áreas impositivas de baja recaudación. Posteriormente, en el Seminario del 60° Congreso IFA celebrado en Ámsterdam en 2006, fue tema de debate la adopción de las NIIF en Europa, conviniendo casi por unanimidad que los efectos de la contabilidad conforme a NIIF debían ser inocuos fiscalmente (Luyo Acosta, 2014, págs. 307-313). Finalmente Luyo Acosta, analizando la norma reglamentaria del LIR con el artículo 74° de la Constitución, concluye que el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta “*no contiene un precepto normativo que establezca la dependencia de la base imponible del impuesto a la renta respecto al resultado computado conforme a las normas contables*” (2014, pág. 315), descartando interpretación distinta toda vez que significaría que la norma reglamentaria hubiese efectuado un “endose” de elementos esenciales de la norma tributaria a la contabilidad, que conllevaría la contravención al principio de reserva de ley.

Más recientemente, en el 8vo Encuentro Regional Latinoamericano del IFA desarrollado en Lima en el presente año, si bien no era uno de los temas principales de la reunión, en uno de los seminarios se trató la relación de las NIIFs y la Imposición a la Renta Empresarial, en el cual se observó la problemática de las NIIF y el IRE en países que optaron por un sistema de balance único (como es el caso de Colombia) y del Perú, que por una tradición doctrinaria y jurisprudencial equívoca, nos vemos afectados por los cambios en la normativa contable; recomendándose para el caso peruano dar contenido legal a conceptos indeterminados como activo fijo, devengo, entre otros.

---

<sup>13</sup> Tal es el caso de la V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del ILADT de 1967, en el que se discutió la vinculación de la contabilidad y la base imponible del Impuesto a la Renta, concluyéndose que en la determinación del impuesto debían aplicarse los principios y métodos generalmente aceptados por la contabilidad, debiendo incorporarse en legalmente dicho enunciado.

Como podrá observarse actualmente coexisten dos posturas antagónicas en cuanto al sentido del artículo 33° del RLIR toda vez que el mismo es piedra angular de cada posición, para uno el articulado es la habilitación legal para recurrir a las normas contables para desarrollar los conceptos “contables” incorporados a lo largo de la Ley del Impuesto a la Renta, posición que va perdiendo adeptos con el paso del tiempo. Para la otra postura, no será más que la aclaración de una situación evidente: las normas contables no son fuentes del derecho tributario, conclusión a la que se llega a través del uso adecuado de fuentes y métodos interpretativos y que se ve reforzado año tras año a través de las conclusiones y recomendaciones de los gremios profesionales de alcance nacional e internacional.

### 3.3. Las NIIF como normas jurídicas

Sin el ánimo de reiterar ideas desarrolladas anteriormente, es conveniente recordar que las NIIF son estándares contables emitidos por el IASB, siendo oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, mediante resoluciones administrativas. Lo peculiar de esta normativa es que únicamente se hace referencia al número y denominación de las normas contables sin reproducir el texto completo de las mismas. En consecuencia, su publicación en el diario oficial El Peruano tiene la misma observación antes advertida.

Recordando el desarrollo efectuado en el capítulo inicial del presente trabajo<sup>14</sup>, el artículo 51° de la Constitución Política del Perú contiene la regla de que toda norma debe ser publicada en el diario oficial El Peruano. La omisión del requisito constitucional acarrea que la misma sea ineficaz y que en consecuencia no forme parte del sistema jurídico. Respecto a la oficialización de las NIIF, José Gálvez (2014) concluye que las NIIF no forman parte del subsistema de fuentes del Derecho Tributario, así como que por la deficiencia en su publicación tampoco pertenecen a nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, acepta que el intérprete tributario puede remitirse a la doctrina contable contenida en las NIIF para desentrañar el sentido y alcances de las normas tributarias.

En el mismo sentido se pronuncia Maraví Zavala, quien señala que históricamente el Consejo Normativo de Contabilidad, al momento de oficializar las NIIF, ha venido vulnerando el principio de publicidad que es a su vez una garantía en un Estado de Derecho

---

<sup>14</sup> Ver acápite 4.2. del Capítulo I

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

(2007). Pese a tan evidente situación, en algún momento tanto la SUNAT<sup>15</sup> como el TF, en su intento de justificar el uso de las NIIF, señalaron que el amparo legal de su uso es la Norma IX del Título Preliminar del CT, sin referir o analizar si su uso era en calidad de norma jurídica distinta a la tributaria o principio general del derecho.

Conforme a lo desarrollado en las líneas anteriores, podemos llegar a la conclusión que las normas contables no son normas jurídicas al carecer del requisito de publicidad en el diario oficial El Peruano, lo que conlleva que las mismas no puedan ser utilizadas al amparo de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

### 4. RECAPITULACIÓN

El estudio histórico, legal y doctrinario del fenómeno de las NIIF y la tributación, nos llevan a concluir que las normas contables tienen como objetivo fijar estándares de preparación y presentación de la información contable para la reducción de costos de una óptima toma de decisiones de los distintos usuarios de la misma. Los organismos emisores de normas no consideran la recaudación fiscal como uno de los objetivos de la información financiera preparada conforme a NIIF. En consecuencia, las NIIF no necesariamente cumplen con los principios y teoría impositiva, por lo que su uso indiscriminado y acrítico desnaturaliza la finalidad de los mismos.

Al someter las NIIF por el tamiz tributario, se concluye que las normas contables no son fuente del derecho tributario de conformidad a lo regulado en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, por cuanto a que su (defectuosa) incorporación en el sistema jurídico no cumple con el principio de reserva de ley. Asimismo, considerando que una lectura adecuada y armónica del artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta nos permite determinar que nuestro sistema de determinación de la base imponible del IRE es uno de balances independientes, en consecuencia el resultado contable no es base imponible del IRE, siendo el uso de la contabilidad de las operaciones medio de prueba para efectos tributarios.

Finalmente, al haberse observado que las NIIF oficializadas por el Consejo Normativo de

---

<sup>15</sup> Véase por ejemplo la Carta N° 30-2011-SUNAT/2B0000, Informe N° 85-2009-SUNAT/2B0000, Informe N° 9-2010-SUNAT/2B0000, Informe N° 124-2010-SUNAT/2B0000.

## CAPÍTULO II - Las NIIF y el sistema de determinación del Impuesto a la Renta en el Perú

Contabilidad no se publican en texto completo en el diario oficial El Peruano, la mismas son ineficaces. Por consiguiente, las NIIF no forman parte del sistema jurídico peruano, lo que impide su uso vía Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario en calidad de normas jurídicas distintas a las normas tributarias.



### **CAPITULO III**

## **INFLUENCIA DE LAS NORMAS CONTABLES EN EL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL PERUANO**

A partir de las resoluciones de SUNAT y el Tribunal Fiscal, se analiza legalmente el uso de las NIIFs. Asimismo, se desarrolla la relación entre tributación y contabilidad a la luz de la normativa contenida en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento y normas accesorias, tales como la referida a las condiciones y requisitos de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

El análisis de la legislación comparada referida a la imposición a las sociedades servirá como herramienta para aclarar el panorama antes advertido, su utilidad como fuente de consulta permite tener mayores herramientas a fin de verificar hipótesis de investigación así como formular de recomendaciones. Para tal efecto, se ha optado por la revisión de la legislación española y legislaciones de Latinoamérica como México, Colombia, Argentina, entre otras.

### **1. LA PROBLEMÁTICA DEL USO DE LAS NORMAS CONTABLES EN LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL**

El presente trabajo inició citando a Montesquieu, quien en su obra maestra El Espíritu de las Leyes, obra que injustamente suele ser reducida únicamente al desarrollo del principio de separación de poderes, resaltaba las características que deben inspirar a los sistemas tributarios: facilidad de comprensión y claridad en su aplicación.

En los primeros capítulos, se estudiaron la norma tributaria, las normas contables (NIIF), así como su interrelación a partir de la interpretación sistemática de la normativa tributaria peruana del IRE, concluyéndose que nuestro sistema de determinación de la base



### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

imponible es uno de balances independientes, por lo que la contabilidad (elaborada en base a NIIF) no es base imponible del impuesto.

Sin embargo, la realidad administrativa, jurisprudencial y académica refleja las consecuencias de la - aparente - falta de claridad de la norma tributaria, situación que se agrava si se tienen en consideración los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y de SUNAT, los mismos que aparte de no guardar uniformidad en sus pronunciamientos, presentan problemas de argumentación.

#### **1.1. La indeterminación como técnica legislativa**

La indeterminación en el derecho es un fenómeno intrínseco a esta rama de estudio, ya sea acción como técnica legislativa u omisión del legislador. Esta situación es inherente a todas las legislaciones y ramas ante la imposibilidad o quizá falta de interés de desarrollar cada uno de los conceptos contenidos en los preceptos legales.

Y es que no debemos olvidar que la legislación no busca crear realidades sino regular conductas humanas. Por ello el legislador – generalmente – aprehende el contenido originario del concepto incorporado en la normativa, y sólo en casos que considera darle un significado distinto opta por desarrollar el mismo. En este último escenario, no será admisible acudir a la rama o campo de estudio para interpretar el concepto. Esta técnica legal se viene desarrollando en mayor medida, dados los constantes cambios conceptuales y doctrinarios que se viene dando en las distintas ramas del derecho (como por ejemplo el comercial) así como ciencias (como por ejemplo la contabilidad), producto de la globalización, la apertura de mercados así como los constantes avances en la tecnología que ponen en evidencia aspectos que anteriormente no habían sido captados o eran irrelevantes para el derecho.

El derecho es indeterminado, según afirma Timothy Endicott (2007, págs. 34-35), únicamente cuando una cuestión del derecho, o de cómo el derecho se aplica a los hechos, carece de una «única» respuesta correcta. La causa común de esta situación se da como consecuencia de la incorporación de un término jurídico que no es concretado por el derecho (como por ejemplo el concepto de devengado, admite un «marco de posibilidades» de sentido a la hora de ser aplicado y/o interpretado, siguiendo con el ejemplo se discute la existencia de un devengado jurídico independiente al devengado contable (de donde pareciera provenir el término “devengo” incorporado en el artículo 57° del LIR. Por su parte, Fernández Cueva (2006, pág. 327), trae a consideración los «vaguestandard» o estándares

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

vagos de Dworkin, “este profesor relaciona dichos estándares con conceptos que fueron elegidos de manera deliberada por sus redactores en lugar de normas más específicas y más limitadas”, y que podría advertirse como técnica normativa voluntariamente usada por el legislador.

La Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no escapan del fenómeno jurídico antes advertido, pues conceptos como devengado, gasto, existencias, activo fijo, activo intangible, mejoras incorporadas con carácter permanente (texto originario del artículo 41° de la LIR), merma, desmedro, entre otros no cuentan con una definición legal en las normas tributarias. La problemática referida no es un problema menor, por cuanto la conjunción de estos elementos coadyuvan en la determinación de la base imponible del IRE en cada ejercicio, el error interpretativo en estos casos produce: (i) la deducción indebida de determinados conceptos (pasibles de una posterior acotación por parte de Administración Tributaria), (ii) el reconocimiento o su omisión de ingresos en ejercicios fiscales indebidos, (iii) tributarización de la contabilidad, lo que conlleva que la información contable y financiera no cumpla con sus objetivos, otros.

En la doctrina mayoritaria suele calificarse este fenómeno como indeterminación jurídica; sin embargo, nosotros tenemos la postura que el legislador al momento de elaborar la norma (que finalmente es lenguaje) tiene nociones particulares sobre el concepto que utiliza para regular determinado hecho, por ejemplo un concepto que puede ser común o técnico sobre activo fijo, que por decisión legislativa en algunos casos es incorporada en términos precisos pero en otros casos apela al silencio, dejando en manos del operador jurídico la correcta aplicación e interpretación de la norma.

#### **1.2. La remisión interpretativa como mecanismo para afrontar conceptos insuficientemente determinados**

La normativa impositiva de la renta empresarial peruana establece de manera sistemática los elementos de la hipótesis de incidencia y de la base imponible del IRE, que permite clasificar nuestro sistema impositivo de la renta empresarial como uno de balances independientes. Este es el motivo por cual – en principio – el tratamiento contable de determinados efectos económicos carece de efectos en el campo tributario. Sin embargo, en algunos casos se han asimilado a las NIIF como normas jurídicas tributarias con la finalidad de determinar la base imponible del IRE, sin sopesar la deficiente técnica

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

legislativa empleada y peor aún sin someter el tratamiento extralegal a los parámetros constitucionales, entre ellos el de reserva de ley.

Los casos antes señalados corresponden al tratamiento de “costos posteriores” de acuerdo a las normas contables contenido en los artículos 20°, 21° 41° y 44° del LIR. En este caso estamos ante un caso de **remisión normativa**, toda vez que la norma jurídico tributaria expresamente refiere que el concepto de costos posteriores debe ser el contenido en las normas contables. Si bien esta solución legal es cuestionable por cuanto no resuelve de forma clara y con la adecuada cobertura legal la deficiencia conceptual de la norma tributaria; la misma no será materia de un estudio a profundidad en la presente investigación, por cuanto el objeto de la presente son los casos en los que el legislador ha guardado un “silencio absoluto” y no ha hecho referencia expresa a otra norma del sistema jurídico peruano o de origen extralegal (NIIF) debiendo recurrir a la **remisión interpretativa** en la medida que las NIIF no colisionen con la norma interpretada y/o con los principios generales del derecho tributario.

Será interesante notar que en la remisión normativa efectuada por el legislador, no se ha establecido que debemos entender como normas contables. Para tal efecto, en aplicación del principio de reserva de ley se debe entender que la remisión es al derecho contable peruano (con la problemática de la aparente dualidad de competencia del Consejo Normativo de Contabilidad y de la Superintendencia de Mercado y Valores) y no a los estándares internacionales (NIIF) emitidos por el IASB. Aún con los defectos antes advertidos, la doctrina y la jurisprudencia concuerdan con la argumentación desarrollada.

La discusión se presenta al momento de determinar el derecho contable aplicable al ejercicio gravable, problema común entre la remisión normativa y la interpretativa. Para efectos didácticos agrupamos las posiciones en las que atribuyen un uso estático a las NIIF y los con que consideran un uso dinámico de las mismas. La primera postura, considera que el derecho contable peruano aplicable debe ser el vigente en el Perú en la fecha de la incorporación en la LIR de las normas modificatorias que hacen remisión a las contables, por ende rechazan el uso de la normativa vigente en cada ejercicio gravable.

EL fundamento de la posición estática, considera que los elementos que desarrollan los elementos de la hipótesis de incidencia que permiten determinar la base imponible se hayan limitados por los principios constitucionales que rigen nuestro sistema tributaria, entre ellos el de reserva de ley, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, entre otros. Asimismo

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

mismo consideran que la introducción de las NIIF en la normativa peruana (Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 julio 2012) se da en un periodo en el que las NIIF estaban ancladas bajo el modelo de costo histórico, toda vez que el uso de las NIIF vigentes implicaría adoptar tributariamente las consecuencias del modelo de valor razonable, cuyo uso para fines fiscales no es pacífico a nivel internacional por cuanto se aleja de los principios de la tributación.

La segunda postura, considera que la contabilidad se elabora conforme a los estándares contables (NIIF) vigentes en cada ejercicio económico así como que las normas de remisión no han limitado o determinado que el derecho contable aplicable sea al vigente al momento de la norma modificatoria, consideran que en este caso el legislador ha optado por aprehender el concepto vigente en cada periodo fiscal. Si bien en principio, lo antes señalado no es incorrecto, es decir en algunos casos el legislador efectúa remisiones “en blanco” a conceptos e instituciones exógenas a una determinada rama del derecho, atendiendo al sentido dinámico y de constante cambio que puede sufrir un determinado concepto incorporado en un supuesto de hecho así como a la complejidad y tiempo que toma un cambio normativo por parte del legislativo.

Pese a lo antes señalado, esta posición no es consistente si se considera que la norma tributaria, en particular el IRE, están sometidas a la constitución. Asumir acríticamente esta postura, podría llevarnos al posible escenario de gravar rentas no producidas o devengadas conforme a la concepción actualmente aplicada (NIC 18 – Ingresos) o dejar de gravar fuentes de riqueza materialmente producidas bajo estándares actuales pero quizá no bajo nuevos estándares (NIIF 15 – Ingresos provenientes de contratos con clientes).

El Tribunal Fiscal y SUNAT, acríticamente y sin fundamento alguno, hasta la fecha han adoptado la posición dinámica en su producción administrativa, por considerar la necesidad del uso de las NIIF en su versión vigente en cada ejercicio fiscalizado, como si fuera un hecho natural y libre de cuestionamientos. Como hemos venido señalando, esta situación cambiará a la luz de los nuevos instrumentos contables que bajo el modelo del valor razonable entraran en vigencia en los siguientes ejercicios fiscales.

Por nuestra parte, consideramos que la interpretación estática de las NIIF es la que más se ajusta a nuestra legislación tributaria de la renta empresarial y a la constitución. Lo antes señalado no implica que nuestra posición adopte una aplicación automática de las NIIF ante

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

“vacíos conceptuales” sino que las NIIF sean las inspiradas bajo el modelo de costo histórico.

Sin embargo, la tendencia internacional obligará en un futuro cercano, a que los entes administrativos reconozcan las consecuencias de su posición y vean necesario evaluar la pertinencia del uso de las NIIF para fines fiscales. Este tema cobra importancia si consideramos el cambio de posición en la política tributaria del Perú respecto a las NIIF y el Impuesto a la Renta. Hasta el Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018, la política fiscal apuntaba hacia una la armonización del IRE y las NIIF vigentes en el país (2015, pág. 16). Con reserva, el Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019 dispone que se continúe con la evaluación de las NIIF y sus efectos en el mismo (2016, pág. 16).

#### **2. LAS NIIF Y LA TRIBUTACIÓN**

Como hemos venido advirtiendo durante el desarrollo de la presente investigación, se evidencia la influencia de la fiscalidad en la contabilidad y viceversa, pese a que modelo de determinación del IRE es uno de balances independiente, debiendo haber neutralidad entre ambos campos.

En cuanto a la llevanza de libros y registros de contabilidad, dicha obligación, formalidades condiciones y valor probatorio son regulados en el Código de Comercio de 1902. El artículo 33° de la legislación comercial establece la necesidad de llevar como mínimo: 1) Un libro de inventarios y balances; 2) Un libro diario; 3) Un libro mayor; 4) Un copiador o copiadores de cartas y telegramas; 5) Los demás libros que ordenen las leyes especiales; 6) Las sociedades y compañías llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán todos los acuerdos que se refieran a la marcha y operaciones sociales, tomados por las junta generales y los consejos de administración. Notaremos que los libros antes señalados permiten la posterior elaboración y presentación de los estados financieros exigidos por la normativa societaria (Ley General de Sociedades).

Por otro lado, el artículo 62° del Código tributario desarrolla la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria (SUNAT), entre los cuales cuenta con la facultad de solicitar y autorizar los libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios. En esa línea legal, la SUNAT emitió la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y modificatorias, estableciendo las características, formas de llevado, plazos máximos para el registro de operaciones, entre otros. Si bien el alcance de la regulación es únicamente referida a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, la amplitud de los términos empleados por el

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

legislador, conllevó a que las empresas, sin tener en claro que el resultado contable no es base imponible del impuesto, de manera automática ajustaran su documentación comercial bajo la normativa de SUNAT. La falta de un derecho contable consolidado permitió la invasión de su fuero por parte del ente administrativo que bajo el modelo de determinación de balances independientes carece de competencia para tal efecto.

Asimismo, la “tributarización” de la contabilidad ha ocasionado que los encargados de elaborar la información contable, no apliquen las directrices que establecen las NIIF. Tal es el caso, por ejemplo, de la medición de la vida útil de los activos fijos desarrollado en la NIC 16, que inclusive dispone la “descomponetización” u medición parte por parte del activo fijo, que en la práctica no se efectúa al haberse subordinando la medición de la vida útil a los límites de depreciación establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

En sentido contrario, la contabilidad viene influyendo en la determinación de componentes de la base imponible del IRE. El uso de la contabilidad para fines prácticos de la determinación del IRE así como ser medio de prueba (en la medida que se hayan registrado las operaciones de forma adecuada) para efectos tributarios, ha generado confusión en los operadores del derecho. La producción de SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial evidencia el problema de aplicar las NIIF en la interpretación de conceptos insuficientemente determinados en la Ley del impuesto a la Renta a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, habiéndose llegado a emitir pronunciamientos sin las motivaciones adecuadas y hasta contradictorias como desarrollamos a continuación.

#### **2.1. Devengado**

El artículo 57° del LIR establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. La misma regla aplica para la imputación de gastos. El concepto del devengado no tiene un desarrollo legal en la normativa tributaria peruana. Ante tal situación y considerando que el devengo desarrolla el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia, los operadores jurídicos han tenido distintas posturas al momento de interpretar el mismo.

Respecto a la SUNAT, inicialmente optó por su desarrollo a partir de la doctrina (extranjera), tenemos así por ejemplo el informe N° 267-2001-SUNAT/K00000 en el que adopto el concepto desarrollado por el maestro García Mullin que señala que:

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

(...) el sistema de lo devengado se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Como contrapartida, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado ni sean exigibles.

Continua la administración, omitiendo citar a Reig, que el concepto tiene las siguientes características: (i) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; (ii) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; (iii) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado. En posterior respuesta, informe N° 044-2006-SUNAT/2B0000, la SUNAT mantendría su postura.

Durante este periodo el Tribunal Fiscal mantuvo igual posición, en cuanto al desarrollo del concepto del devengado a partir de la doctrina extranjera (Resolución del Tribunal Fiscal N° 466-3-97 por ejemplo). Si bien ambos entes administrativos no motivaron la necesidad de acudir a doctrina extranjera para dar contenido al concepto del devengado así como verificar la contextualización de los mismos con nuestra legislación; sin embargo, considerando la influencia histórica de la legislación y doctrina extranjera en nuestro entorno habría sido el motivo de la aceptación de esta interpretación.

Posteriormente, el Tribunal Fiscal abandonaría su posición al considerar que el devengado es un principio contable y en consecuencia la necesidad de acudir a las Normas Internacionales de Contabilidad y su Marco Conceptual para dar contenido al referido concepto. Esta situación la observamos en la RTF N° 9518-2-2004, en la que el colegiado considera que "(...) principio contable (devengado) que si bien la LIR menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo al concepto que le otorga la doctrina contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos".

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

Cuestionable es la postura antes adoptada, por cuanto sin sustentar su argumentación en el uso de las fuentes del derecho tributario contenidos en el título preliminar del código tributario, que claramente no incluyen a las NIIF como fuente del derecho, ni se habilita su aplicación como norma supletoria (Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario) por las deficiencias en cuanto a la publicación advertidas en el capítulo inicial del presente trabajo, considera abalzar sus alcances a partir del concepto del mismo en la doctrina jurídica. Es necesario considerar que si bien en el campo académico la doctrina es observada como fuente de derecho (por su naturaleza extralegal); sin embargo, en el caso peruano la doctrina jurídica se ha considerado como fuente del derecho tributario, mas no, la doctrina contable.

Pese a que el Tribunal Fiscal ya había adoptada de manera automática y casi natural el uso de las NIIF para interpretar la normas tributarias, la SUNAT por un tiempo corto de tiempo mantuvo su postura (tenemos por ejemplo el informe N° 021-2006-SUNAT/2B0000). Sin embargo, con las mismas falencias interpretativas antes señaladas, posteriormente la SUNAT consideraría la “necesaria utilización” de la definición contable del concepto de devengado contenido en las NIC 18 – Ingresos, tenemos así el informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000 que señala: “Ahora bien, debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso, por lo que resulta necesaria la utilización de la definición contable del principio de lo devengado([2]), a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos a un ejercicio determinado”.

Esta tendencia se verá fortalecida con la intervención de la Corte Suprema de Justicia del Perú, la misma que mediante Casación N° 1173-2008 (26.02.2009) establecería que: *“Dicha normatividad resulta concordante con lo establecido en el párrafo veintinueve de la NIC 18 que señala que los ingresos provenientes del uso por terceros de los activos de una empresa generan intereses, regalías y dividendos, deberán ser reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la translación (léase transacción) transacción) fluyan a la empresa y el monto de ingresos pueda ser medido confiablemente”*.

Habremos notado que el uso de las NIIF surge de forma casi espontánea y sin cuestionamientos, pese a las deficiencias legales y constitucionales que venimos señalando durante el presente trabajo. El problema antes advertido, estuvo libre de crítica debido a que facilitaba la aplicación de las normas tributarias, por la sensación de una aparente y sólida seguridad jurídica, es más como desarrollamos en el capítulo 2, la tendencia



### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

internacional seguía esta línea, es decir la alineación entre contabilidad y tributación, debiendo esta última armonizar su regulación a la contabilidad.

Bajo el modelo del costo histórico, la posición mayoritaria defendió el uso de las NIIF para el desarrollo de los conceptos insuficientemente determinados del IRE. Distinta es la posición actual, bajo el modelo de valor razonable, que ha desencadenado que instituciones internacionales, especialistas y hasta los mismos Estados miren con escepticismo la armonización de las normas contables y tributarias; más aún, con la entrada en vigencia de las NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes.

#### **2.2. Existencias**

Las existencias tienen relación con la determinación de la renta bruta. Su incorporación en el proceso productivo y/o comercial de la empresa determina la obtención de ingresos que posteriormente servirán para la determinación de la utilidad de la misma. Tradicionalmente, los ingresos de la empresa son obtenidos o bien por la venta de bienes o por la prestación de servicios, así como por la combinación de los mismos.

Para efectos tributarios de forma indebida el legislador ha restringido el concepto de costo a la venta de bienes, dejando bajo esta acepción positiva que en el caso de los servicios sus necesarias erogaciones sean calificadas como gasto y por ende que se permita su deducción en el ejercicio que se devenguen, librándola de la necesidad de una previa verificación de la realización del ingreso. Así lo establece el artículo 20° de la LIR que señala:

“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”.

A lo largo de la LIR encontraremos referencias a existencias. Así tenemos la contenida en el artículo 32° referida al valor de mercado de las mismas, la del artículo 37° inciso f) en cuanto a la deducción de mermas y desmedros, la obligación de practicar inventarios así como valorizar las mismas conforme a los métodos desarrollados en el artículo 62°, o como

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

índice de referencia a fin de la aplicación de base presunta del artículo 93°. Pese a las continuas referencias a este concepto, no existe una definición de la misma en la LIR.

Mediante Informe N° 171-2007-SUNAT/2B0000 se consulta a la SUNAT si el costo computable de bienes importados que se originan en operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los tres supuestos contemplados en el inciso m) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta será deducible para la determinación de la renta bruta de tercera categoría. En principio, muchos cuestionarían la pertinencia de la consulta, por cuanto lo que se está adquiriendo son bienes para ser enajenados, cuya erogación es calificada como costo según el artículo 20° del LIR y por ende no le sería aplicable lo dispuesto en el artículo 44° que limita deducción de gastos.

Pero esta aparente falta de criterio en la consulta, motivó que la Administración Tributaria concluyera que el costo computable de los bienes importados con sujetos que califiquen en alguno de los tres supuestos contemplados en el inciso m) del artículo 44° no afectan al costo computable por cuanto la sanción legal sólo es hacia los gastos. Dicha solución evidentemente, no considera la situación legal de los bienes adquiridos para la prestación de servicios que conforme al análisis introductorio debían ser calificados justamente como gastos, por lo que con tal calificación, cumplidas las condiciones del inciso m) del artículo 44° del LIR no serían deducibles a efectos de la determinación de la renta neta imponible. El Tribunal Fiscal adoptaría símil criterio en la Resolución N° 902-2-99.

Mediante RTF N° 6748-1-2002, el colegiado estableció que conforme a la NIC 2, la depreciación de la maquinaria y de los activos utilizados en la producción no puede deducirse como gasto del ejercicio, sino forma parte del costo de producción de la mercadería o del costo del activo. Ello a fin de aclarar que no toda depreciación – per se – es gasto de la empresa, sino que cuando el activo ha formado parte del proceso de producción del bien en aplicación de la NIC 2 formará parte del costo computable del mismo y en consecuencia deducible una vez producida la enajenación del bien.

Es necesario observar que el artículo 20° del LIR únicamente efectúa la remisión a las normas contables en el caso de costos posteriores, definiendo el costo de producción o construcción como la suma de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación o construcción. Notaremos que a pesar de la carencia de un concepto de existencias el legislador introduce nuevos conceptos, entre ellos el de costos indirectos (en el que la contabilidad de costos incluye a la depreciación de los bienes del activo fijo). Sin

## CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

embargo, el Tribunal Fiscal sin realizar una adecuada motivación que habilite el uso de la NIC 2 – existencias, aplica la misma para interpretar el concepto de costo computable de bienes.

### 2.3. Activo Fijo

Como en los casos anteriores, la normativa hace una serie de referencias al término activo fijo en la LIR. Esta situación se advierte en el artículo 21° referido al costo computable en el caso de reposición de bienes del activo fijo, artículo 32° referido al valor de mercado, artículos 37° y 38° referidos a la depreciación, así como en el artículo 106° como límite para la imputación de pérdidas tributarias contra renta de tercera categoría generada con posterioridad a la reorganización. De la revisión de la normativa tributaria advertimos que no existe una definición legal.

Mediante Informe N° 035-2007 SUNAT/2B0000, se consultó a la SUNAT que si el termino activo fijo comprende a los activos fijos tangible e intangibles, al amparo del artículo 106° LIR a fin de determinar el monto de las pérdidas tributarias imputables. Al respecto, la administración consideró que efectivamente la LIR ni su reglamento desarrollan en concepto de activo fijo, “resultando de aplicación” las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en los Estados Unidos de América (PCGA) así como la doctrina contable.

Es decir, sin un desarrollo argumentativo que permita el uso de normas que no son fuente del derecho tributario, ni normas supletorias la Administración considera el uso casi obligatorio de no sólo normativa contable aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad sino de los USGAAP (principios de contabilidad generalmente aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica). Al respecto recurre a las NIC 16 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo que utiliza la terminología de activo tangible así como a la NIC 38 - Activos Intangibles.

Notaremos que las normas contables no aclaran el panorama por cuanto no hacen uso del término activo fijo, para lo cual de forma mecánica y a modo de fundamento decisivo señala que el Diccionario para Contadores de Kohler define al "activo fijo" como "activo tangible que se tiene por los servicios que presta en la producción de bienes y servicios; cualquier elemento de una planta". En este punto es cuestionable el motivo por el cual SUNAT hace remisión a las normas contables y a una definición contenida en un diccionario técnico extranjero, debido a que el glosario del -entonces vigente- Plan Contable General Revisado

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

definía al Activo Fijo Neto como la diferencia entre el valor bruto del activo fijo y su depreciación acumulada, por lo que considerando que la terminología de depreciación y amortización se encuentran vinculadas en la LIR con activo fijo y activo intangible respectivamente, el uso adecuado de las normas contables permitan determinar que los activos intangibles no forman parte del concepto de activo fijo.

Otro caso anecdótico es el contenido en el Informe N° 224-2007-SUNAT/2B0000, referido a la consulta respecto al tratamiento tributario de edificación demolida. Siguiendo la línea que hemos venido desarrollando, la Administración recurre a las NIC, en este caso al párrafo 67 de la NIC 16 referida a la baja en cuentas que consideraba los siguientes supuestos: (i) enajenación o disposición por otra vía; y, (ii) cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía. Al respecto y con evidentes deficiencias interpretativas, la SUNAT considera que en la medida que para construir un nuevo edificio es necesario demoler el anterior, esta situación no se enmarca dentro de los supuestos de baja de cuentas desarrollados por la norma contable, por cuanto habrá una suerte de incorporación de las anteriores edificaciones en el valor de las nuevas edificaciones que serán también activo fijo pasibles de generar beneficios económicos futuros, en consecuencia el valor pendiente de depreciación deberá formar parte de la nueva edificación, y este último depreciado conforme dispone el artículo 39° de la LIR.

Distinto fue el análisis de la SUNAT tres años después a través del Informe N° 026-2010-SUNAT/2B0000, en el que “reinterpretando” la NIC 16, considera que las edificaciones demolidas dejan de generar flujos de beneficios a la empresa, concluyendo que el valor pendiente en libros debe deducirse para la determinación de la renta neta en el ejercicio en que se concluya la demolición.

La problemática que venimos advirtiendo es consecuencia de la falta de claridad en cuanto a la relación entre la contabilidad y la tributación bajo un sistema de determinación de balances independientes. Los entes administrativos (SUNAT y Tribunal Fiscal) constantemente invaden campos que en los que carecen de competencia, como es la contabilidad. Salvo casos puntuales -aunque cuestionables- como la necesaria anotación en los libros y registros contables a fin de deducir la deprecación, la forma en que se contabilizan las operaciones no debe tener efectos en la tributación.

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

En el Informe N° 120-2016-SUNAT/5D0000 del presente año notamos las consecuencias de un uso deficiente de las normas contables - por aproximadamente 20 años – como fuentes de interpretación de normas tributarias. En este caso el supuesto es que producto de la aplicación de las NIIF el valor de un activo fijo se vea rebajado, así como que el ajuste se contabilizaba con cargo a los resultados acumulado; se consulta si se cumple con el requisito de la contabilización a que hace referencia el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico y la depreciación contable se registrara en una cuenta de orden

en los casos en que en aplicación de las NIIF se hubiera rebajado el valor de un activo fijo y el ajuste se hubiera contabilizado con cargo a los "resultados acumulados", no se cumple el requisito del registro contable, a que hace referencia el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la LIR, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico y la depreciación contable calculada sobre el costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de las NIIF, se registrara en una cuenta de orden.

Para la SUNAT el caso fue claro, en la medida que las cuentas de orden no afectan el patrimonio neto ni los resultados de la empresa conforme al desarrollo del Plan Contable General Empresarial, no se cumple con el requisito de la norma reglamentaria. Al respecto, es necesario recordar que la Administración Tributaria consideró en el Informe N.° 006-2014-SUNAT/4B0000 que en el Registro de Activos Fijos se debe registrar la depreciación que se determine conforme a la normativa del Impuesto a la Renta. Haciendo una lectura del mismo en sentido contrario, en los demás libros y registros contables se registrará la depreciación contable. En este escenario, cuál es la depreciación aceptada tributariamente, la contabilizada en el libro de activos fijos o la registrada en el resto de libros y registros contables “vinculados a asuntos tributarios”.

#### **2.4. Activo intangible**

Siguiendo la costumbre legislativa que venimos demostrando, la LIR hace una serie de referencias a “intangibles” y “activos intangibles”. Tenemos así el artículo 21° referido al costo computable de los intangibles, su participación para determinar el valor de mercado del artículo 32°A, la deducibilidad de la amortización de los intangibles de duración limitada y la prohibición de la misma en el caso de intangibles de duración ilimitada desarrollados

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

en el artículo 37°, finalmente se hace referencia al mismo en el artículo 107° referido al derecho de amortización de los intangibles transferidos productos de la reorganización de sociedades o empresas.

En el año 2007 se consultó a la SUNAT si el valor pagado por la licencia de operación de una planta industrial pesquera, se encuentra dentro de los alcances del inciso g) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. El ente administrativo absolvió la consulta mediante Informe N° 022-2007-SUNAT/2B0000, en el cual considero lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44 del LIR así como en el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° de la norma reglamentaria, considerando que la vida útil del activo intangible está limitada por la ley o por su propia naturaleza. Considerando que la LIR ni su reglamento definen que es activo intangible, la SUNAT estimó necesario remitirse a las NIIF, en particular a la NIC 38.

El párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 dispone que un activo calificará como intangible, cuando cumpla los siguientes requisitos: i) identificabilidad, ii) existencia de beneficios económicos futuros y iii) control sobre el recurso en cuestión. Para verificar el cumplimiento del primer requisito, se analiza la naturaleza de la licencia a partir de lo señalado en los artículos 45° y 46° del Decreto Ley N° 25977 que regulan los requisitos y ente competente para el otorgamiento de la licencia. Siendo así, en la fecha de la consulta, el Ministerio de Pesquería de la norma antes referida fue reemplazado por el Ministerio de Producción, calificándose a la licencia de operación de plantas de procesamiento de productos pesqueros como un derecho administrativo “separable”.

Los requisitos referidos a la existencia de beneficios económicos y control son verificados a la luz de lo señalado en los artículos 76° de la Ley General de Pesca y 51° de su reglamento. El tema de fondo en este caso recae en la vida útil del activo. En este caso se consideró el artículo 50.2 el artículo 50° del Reglamento de la Ley General de Pesquería que establece el plazo de duración de 1 año, renovable, de la licencia; así como el artículo 53° que el requisito de operatividad para el otorgamiento de la licencia y posteriores renovaciones está vinculado a la acreditación de sistemas de producción, transporte, cumplimiento de normas ambientales, de salud, higiene, calidad entre otros.

Como habremos observado, las normas antes referidas no establecen que la licencia están referidas a determinados activos fijos que permiten la operación, toda vez que es normal y razonable que la empresa de reemplace y/o de baja los mismos a lo largo de un periodo de

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

tiempo, ni las normas establecen un límite al número de renovaciones, estando condicionada la misma al cumplimiento de requisitos legales (operatividad). Sin embargo, la SUNAT erróneamente consideró lo contrario y asumió un escenario en que los mismos activos serían explotados hasta su total agotamiento, llegando a un punto en que cesaría la operatividad de la empresa y por ende la licencia de operación, llegando a la conclusión que al tener una vida limitada la licencia para la operación de planta de procesamiento de productos pesqueros tenía una duración limitada y por ende pasible de amortización o envío como gasto.

Mismo análisis y criterios fueron adoptados por la SUNAT respecto al permiso de pesca a través del Informe N° 040-2007-SUNAT/2B0000.

El año 2007 fue el “año de las equivocaciones”, tal como se refirió en el apartado anterior en el que desarrollo el tema de activo fijo en el que hubo cambio total de criterio entre los informes del 2007 y 2010, respecto a la vida útil del permiso de pesca y de la licencia para la operación de planta de procesamiento de productos pesqueros ocurrió el mismo fenómeno. En el año 2011 mediante los Informes N° 010-2011-SUNAT/2B0000 y N° Informe N.° 057-2011-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria reconocía lo que siempre estuvo claro en las normas especiales del sector pesca, es decir que tanto el permiso de pesca como licencia de operación caducan únicamente ante el incumplimiento de las exigencias legales así como ambos derechos administrativos no se extinguían con la desaparición, destrucción o término de la vida útil de la embarcación pesquera o planta de procesamiento. En este nuevo periodo, se prohíbe la deducibilidad del permiso de pesca y licencia de operación por su “nueva” naturaleza ilimitada.

#### 2.5. Arrendamiento financiero

El arrendamiento financiero se encuentra regulado en el caso peruano por el Decreto Legislativo N° 299 y modificatorias y es entendido como:

El Contrato Mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado”. Asimismo el artículo 2° de la norma antes referida, señala que “cuando la locadora esté domiciliada en el país **deberá necesariamente ser una empresa** bancaria, financiera o cualquier otra empresa **autorizada** por la

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

Superintendencia de Banca y Seguros, para operar de acuerdo a Ley (negrita nuestra).

Es necesario precisar que el acogimiento de un contrato de arrendamiento de activos dentro del Decreto Legislativo N° 299 libera al arrendatario de los porcentajes máximos de depreciación establecidos en la LIR y su reglamento, pudiendo optar por una “depreciación acelerada” conforme a la duración del contrato y con los requisitos establecidos en el artículo 18° de la ley del arrendamiento financiero o leasing. La interpretación en sentido negativo de los requisitos de la norma nos permite concluir que si la entidad locadora domiciliada en el país no es una empresa autorizada por la SBS, en consecuencia el contrato celebrado no es uno de arrendamiento financiero.

EL Tribunal Fiscal mediante RTF N° 10577-8-2010 del 14 de setiembre de 2010 (referido a los ejercicios fiscales 2002 y 2003) resolvió un caso en el cual el contribuyente celebró contratos de leasing (arrendamiento financiero) y leaseback con IBM del Perú SAC. Lo particular de este caso es que el arrendador no era una entidad financiera autorizada. El contribuyente contablemente aplicó la NIC 17 para el registro de dicha operación, considerándola como a efectos contables como arrendamiento financiero. Sin embargo, para fines tributarios considerando que en aplicación del Decreto Legislativo N° 299 y modificatorias no había adquisición de propiedad del activo, el contribuyente repara la depreciación contable y procede a deducir los alquileres como gasto deducible.

Para la SUNAT, aplicando la Noma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el código civil, concluye que los contratos celebrados entre las partes se trataban de contratos simulados que habían encubierto una verdadera intención de compra de los activos fijos, tomando como fundamento adicional a su favor la contabilización de la operación como arrendamiento financiero, por lo que califica los contratos como compra venta a plazos. Interesante es el colegiado parte su análisis citando el artículo 33° del Reglamento de la LIR, que como señalamos en el capítulo 2 de la presente investigación una adecuada interpretación del mismo nos permite concluir que el legislador no hace más que dejar en claro que en el Perú la contabilidad no es base imponible del IRE.

Siguiendo con el análisis de la RTF, penoso sería el escenario planteado por el colegiado al señalar que:



### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

(...) 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 con los parámetros establecidos en la NIC N° 17, los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo 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”.

La conclusión antes señalada es contraria a la interpretación antes efectuada, toda vez que a diferencia de los conceptos antes estudiados, en el caso del arrendamiento financiero existe una definición legal de la misma (definición positiva) motivo por el cual el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el Decreto legislativo N° 299 tiene como resultado que la actividad económica no pueda ser calificada como arrendamiento financiero y por ende que no haya traslación de propiedad del activo fijo (que forme parte del costo computable del activo fijo pasible de depreciación). El fallo materia de análisis, aparte de generar incertidumbre y ser contradictorio a las reglas de la interpretación de las normas del derecho, en la práctica significa establecer que las normas contables prevalecen sobre las normas jurídicas. El criterio errado se ha mantenido uniforme a través de las RTF N° 15502-10-2011 y N° 10485-4-2014, creemos que es consecuencia de la falta de claridad respecto al sistema de determinación del impuesto a la renta peruano así como a la ubicación de la NIIF como fuente de interpretación.

La RTF N° 10485-4-2014 si bien resuelve por mayoría (erróneamente) que los contratos de arrendamiento financiero celebrados con empresas no autorizadas por la SBS deben deducirse a efectos tributarios como arrendamiento financiero, lo que conlleva la adquisición de la propiedad de los activos fijos materia de la transacción y la deducibilidad de los mismos vía depreciación; contienen un voto discrepante de la vocal presidente Flores Talavera que efectuando un uso adecuado de fuentes y métodos de interpretación concluye que los contratos celebrados no pueden ser calificados como arrendamiento financiero, lo que conlleva que los arrendatarios no ostentan la calidad de propietarios sobre los activos fijos materia de contrato, siéndoles aplicable las normas generales del Impuesto a la Renta, siendo pasibles de deducción vía gasto con sólo acreditarse la causalidad de los mismos.

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

Como hemos venido señalando desde el capítulo 2 de la presente investigación, la posición mayoritaria en los operadores del derecho (SUNAT, Tribunal Fiscal, Poder Judicial) ha sido la de considerar que la contabilidad es base imponible del IRE. Sin embargo, vemos que la aplicación bajo esta concepción (determinación del IRE por sistema de a balance único con correcciones) de normas tributarias desarrolladas bajo un régimen de determinación de balances independientes, trae como resultado conceptos que aparte de ser contradictorios, generan una grave inseguridad jurídica, como hemos observado en el cambio de posición de SUNAT.

### **3. LA TRIBUTACIÓN Y LA CONTABILIDAD EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA**

Cada Estado es soberano en la determinación de los aspectos de la hipótesis de incidencia. Como señalamos anteriormente, a nivel mundial existen principalmente dos sistemas para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial. Tenemos por un lado al sistema de balance único con correcciones, cuyo punto de partida viene a ser la utilidad comercial obtenida a partir de la aplicación de las normas contables establecidas en la respectiva legislación comercial o societaria. Por otro lado, el sistema de balances independientes o doble balance, conlleva la preparación de información para fines comerciales y otra para fines tributarios, lo que no impide que para fines prácticos este se pueda determinar la base imponible fiscal a partir de la información comercial, que de ninguna forma implica el cambio de modelo de determinación.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) efectuó un estudio sobre la aplicación de las NIIF y su impacto en el ámbito de la Administración Tributaria, observándose que en la mayoría de países evaluados, la base fiscal se fija a través de normas fiscales de rango legal, precando que la base imponible se determina al aplicar al resultado contable ajustes significativos. Asimismo, considerando que en la mayoría de países evaluados (como también en el caso peruano) el resultado contable es un punto de partida práctico a fin de la determinación del IRE y atendiendo a los significativos ajustes, en la mayoría de países evaluados se vienen realizando estudios a fin de analizar el impacto de las NIIF en sus normativas (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT).

La mayoría de países actualmente utilizan las NIIF o se encuentran en procesos de transición a este modelo; sin embargo, su uso extendido al campo tributario no es política mayoritaria los mismos, como podemos reflejar a modo de ejemplo en el siguiente cuadro,

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

en el cual se analiza la aplicación de las NIIF en cada jurisdicción, así como su incidencia en la determinación del IR:

#### **CUADRO NRO 01**



**CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

<b>País</b>	<b>Normas Contables</b>	<b>Normas del Impuesto a la Renta</b>	<b>Comentarios</b>
Argentina	Las NIIF deben ser aplicadas por los sujetos pertenecientes al régimen de oferta pública (excluidos bancos y compañías de seguros) y por los sujetos que hayan decidido voluntariamente aplicarlas.	La Ley del Impuesto sobre las Ganancias no hace referencia a la aplicación de las NIIF en la determinación de dicho impuesto. Además, el 12 de setiembre de 2012 la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) emitió la Resolución General 3363/2012 a fin de establecer que los sujetos obligados (o que voluntariamente hayan optado) a llevar sus Estados Financieros conforme a las NIIF, deberán determinar sus tributos conforme con "las normas contables locales", no así de lo que resulte por aplicación de las NIIF.	Las NIIF no tienen incidencia en la determinación del Impuesto sobre las Ganancias, ni otros impuestos federales. Un sector de la doctrina considera que si bien la Resolución General 5563/2012 de la AFIR genera igualdad y neutralidad entre los sujetos del Impuesto sobre las Ganancias, vulnera el Principio de Legalidad y no se basa en principios tributarios sino en razones de orden práctico.
Brasil	Las NIIF se encuentran vigentes desde el 2007.	Mediante Ley 12.973/14 se modificó la Ley del Impuesto a la Renta para establecer que en la determinación de este impuesto serán aplicables los ajustes y términos introducidos como consecuencia de la aplicación de las NIIF. Antes de la entrada en vigencia de la mencionada ley existió un «Régimen Tributario de Transición», según el cual las NIIF no tenían impacto en la determinación del Impuesto a la Renta.	Las normas contables tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.

**CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

Colombia	<p>En julio de 2009 el Gobierno expidió la Ley 1314 en la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera en Colombia. Con esta Ley, el Gobierno Nacional encargó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) para el proceso de normalización técnica de las normas en Colombia.</p> <p>Durante los periodos 2012 y 2013 se emitieron decretos que adoptan oficialmente las NIIF con aplicación obligatoria a partir del 2015 y 2016.</p>	<p>El Decreto N° 624 y modificatorias adopta un sistema de imposición empresarial de balances independientes, sin embargo la normativa del Impuesto a la Renta contiene un serie de remisiones expresas a la contabilidad.</p> <p>El artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 estableció un plazo de cuatro años para que las NIIF no tuvieran efectos en la determinación de las bases tributarias. Asimismo, se obliga a las empresas a tener dos sistemas de información financiera, durante cuatro años: uno para efectos tributarios y otro para cumplir con las NIIF.</p>	Las normas contables tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta
España	Las NIIF que son de obligatorio cumplimiento por las entidades que cotizan en un mercado secundario de la Unión Europea (UE) son aquellas reconocidas por los reglamentos que esta emite (Normas Internacionales Comunitarizadas - NICE). Las demás entidades pueden optar por su aplicación.	El sistema de imposición empresarial español adopta el principio de determinación material del balance fiscal al balance mercantil. De acuerdo a lo establecido en el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, este impuesto se determina partiendo del resultado contable (constituyéndose como el elemento nuclear de la base imponible). Una vez determinado se realizan los correspondientes ajustes extracontables.	Las normas contables tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

México	Las NIIF se encuentran en proceso de implementación.	El Impuesto a la Renta no se determina en base al resultado contable, dado que se aplica el Sistema de Balances Independientes; es decir, se obtiene de la determinación de los ingresos gravados menos las deducciones permitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.	Las NIIF no tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.
Panamá	Las NIIF se encuentran en proceso de implementación.	Todos los registros de los elementos de los EEFF se realizan según NIIF. Al cierre del ejercicio éstos son evaluados a fin de determinar si los ingresos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta y si los costos/gastos son deducibles para su determinación.	Las normas contables podrían tener incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.
Paraguay	Las NIIF se encuentran vigentes.	La Administración Tributaria tiene la facultad, a través de sus reglamentaciones, de incluir dentro del ordenamiento jurídico a las NIIF, las NIC y otros Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, siempre que no contravengan las disposiciones de la Ley del Impuesto a la renta y su Reglamento.	Las normas contables podrían tener incidencia en La determinación del impuesto la Renta.
Uruguay	Las NIIF tienen rango de ley y son dictadas por el Poder Ejecutivo	La Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a la aplicación de las NIIF	La adopción de las NIIF solo tienen efectos contables y financieros; sin embargo, constituyen un recurso principal de interpretación en la normativa fiscal.
Venezuela	Las NIIF se encuentran vigentes	En la Ley del Impuesto Sobre la Renta no hay mención expresa acerca de las NIIF.	La Autoridad Tributaria no se ha pronunciado sobre la aplicación de las NIIF como criterio de interpretación para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Fuente: BDO, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia

Elaboración: propia

Como señalamos en el capítulo precedente, en el Perú se aplican las NIIF pero coexistiendo hasta 3 modelos: pleno, parcial, especial (MYPE). Asimismo, si bien la LIR y su reglamento

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

tienen referencias expresas a las NIIF, ello no implica que en el caso peruano la base imponible del IRE sea el resultado contable, como señalábamos la lectura sistematizada del ordenamiento impositivo daba luces acerca que nuestro sistema de determinación es uno de doble balance o balances independientes.

La Autoridad Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial (en varios pronunciamientos y/o fallos) utilizan frecuentemente las NIIF y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el objeto de interpretar lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento para la determinación de dicho impuesto, incluso respecto de temas sobre los que no existe remisión expresa a las normas contables, como hemos advertido en el punto anterior.

Para efectos de nuestra investigación tomaremos como 3 sistemas normativos extranjeros. Argentina, cuya situación es incierta, toda vez que su Ley del Impuesto a las Ganancias no toma como referente a las NIIF para la determinación del impuesto, pero que vía reglamentaria se adoptó al resultado contable como base imponible, situación que en la práctica también se ha venido dando en nuestro país. Seguidamente, se desarrollará el caso Español, cuya legislación se ha caracterizado por regular todos los aspectos en materia impositiva, por ejemplo cuentan con un concepto positivizado de tributo. En materia de la imposición de la renta, con claridad su anterior régimen fue uno de balances independientes habiendo hecho transición a uno de balance único con correcciones con la Ley 43/1995. España, es importante referente toda vez que nos permite observar cómo debe estar estructurado un sistema impositivo de la renta empresarial que se defina como uno de balance único en el que el resultado contable sea base imponible de su determinación.

Finalmente, México nos sirve como referente de un sistema impositivo de balances independientes, más aún si se considera que su legislación comercial y tributaria los obliga a la llevanza de una doble contabilidad (para efectos societarios y para efectos tributarios), en el cual los conflictos que genera la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros y su posterior conciliación con las normas tributarias, no se encuentran presentes.

### 3.1. El caso Argentino

El régimen constitucional argentino otorga al Congreso Federal la competencia para el dictado de los Códigos y legislación en materia Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social. Respecto a los libros contables (denominados libros de comercio), el artículo 43° del Código de Comercio establece:

Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva.

Asimismo, establece la necesidad de llevar como mínimo el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Balances. Asimismo, en los artículos 53° y 54° la normativa comercial establece formalidades y prohibiciones en cuanto al llevado de los libros contables referidos a encuadernación, legalización de folios, foliación, ausencia de tachaduras, espacios en blanco o intercalaciones, entre otros; vinculados a la eficacia probatoria de los mismos.

La Ley del Impuesto a las Ganancias (Texto Ordenado por Decreto 649/97) en su Título II desarrolla las distintas categorías de ganancias (ganancias de capital, empresariales y de trabajo). El capítulo III del Título antes referido se encarga del desarrollo de las Ganancias de Tercera Categoría (artículos 49° y siguientes) observándose que en ningún momento se hace referencia a la normativa contable a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, haciéndose referencias en constantes oportunidades (como la del artículo 50°) a la existencia de un balance impositivo (que sería distinto al balance comercial). Paralelamente, el Reglamento de la Ley del Impuesto a las Ganancias aprobado por Decreto 1344/98 al desarrollar el tópico referido a la determinación del resultado impositivo (Capítulo IV) divide a las sociedades, empresas o explotaciones entre quienes contabilizan o no sus operaciones.

Al respecto, el artículo 69° del Reglamento de la Ley del Impuesto a las Ganancias, referido a sujetos que llevan contabilidad que les permite confeccionar balances en forma comercial, establece como punto de partida el resultado neto del ejercicio comercial al cual se le efectúan los ajustes establecidos en la ley. Mientras que para los sujetos que no llevan contabilidad y por ende no confeccionan balances en forma comercial se establece el procedimiento para determinar el resultado impositivo de los mismos. Es importante anotar



### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

que el artículo 4° señala que las entidades comerciales y civiles que lleven libros comerciales tienen el deber de practicar un balance anual de sus operaciones, el resto de particulares o comerciantes que no lleven libros con las formalidades legales del Código de Comercio deberán “anotarán fielmente sus entradas y salidas de modo que resulte fácil su fiscalización”.

Respecto a las NIIF en el caso de Argentina se encuentran vigentes desde el 2012, siendo obligatorias para las sociedades que hagan oferta pública de títulos valores, excluidos bancos y compañías de seguros, siendo voluntaria su aplicación para el resto de entes. Creada por Decreto 15.353, la Comisión de Valores tiene facultad para la regulación de la información financiera que presentan los entes antes señalados, habiendo dictado en el año 2009 la Resolución General 562 - adopción de normas internacionales de información financiera que dispuso la vigencia de las NIIF desde el 01 de enero de 2012. Es interesante señalar que el AFIP -Administración Federal de Ingresos Públicos (autoridad fiscal de Argentina) resolvió que cuando la determinación de la materia imponible del tributo de que se trate, inicie a partir de los estados financieros, los mismos deberán ser elaborados sin aplicar las NIIF.

De la normativa legal antes expuesta queda claro que en el sistema argentino la determinación del resultado impositivo del Impuesto a las Ganancias de Tercera Categoría parte del resultado contable al que se le efectúan los ajustes previstos legalmente, estas características permiten clasificar al mismos como un sistema de balance único con correcciones, conforme se desarrolló en el capítulo II de la presente investigación, que permite obtención del balance tributario que viene a constituir la base del Impuesto a las Ganancias. Sin embargo, considerando que el uso del balance comercial (contabilidad) que no nace de la Ley sino de su Reglamento y que no precisó el marco legal-contable aplicable, ha sido motivo para que la autoridad fiscal considere la aplicación de las “Normas Contables Profesionales” en lugar de las NIIF para efectos tributarios. El panorama anterior no ha sido resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación como por ejemplo en el caso Industrias Plásticas D'Accord S.R.L. s/ recurso de apelación, TFN, Sala A, 17/12/1997, toda vez que sólo reiteró la relación de dependencia entre la contabilidad y la tributación, al señalar:

No existe una total autonomía en la «contabilidad fiscal», ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial.

## CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

De las normas legales reseñadas surge que no se puede optar entre los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al «resultado neto del ejercicio comercial», al que se le adicionarán y deducirán ajustes impositivos.

### 3.2. El caso Español

España es referente académico, cultural y legal de la mayoría de países de Latinoamérica. En materia legal lo antes señalado puede acreditarse con la comparación de diversos textos legales vigentes en nuestro país. Inclusive en muchos casos se hace uso de forma natural de la doctrina producida en este país, tal es el caso por ejemplo de la producción del maestro César García Novoa en materia tributaria.

En el campo tributario, a partir de su producción legislativa se aprecia una tendencia de procurar dar una imagen de ser un estado predecible y que otorga seguridad jurídica a fin de atraer y mantener inversiones. Por ejemplo Ley General Tributaria 58/2003, tiene una definición legal de tributo a diferencia de nuestra legislación doméstica cuyo concepto ha venido siendo desarrollado jurisprudencialmente.

En cuanto a la contabilidad y los libros y registros contables, el Código de Comercio fue aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885, que en su artículo 25.1. establece la obligación general de los empresarios de “llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios”. Asimismo establece un mínimo documentario constituido por un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario. Seguidamente, se establecen en su artículo 29° las condiciones de llevado con las respectivas prohibiciones (sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras), continuando con el valor probatorio de los libros (artículo 31°) limitándose a la indicación que será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

El caso español es importante académicamente por cuanto históricamente hubo una transición de sistemas de determinación del impuesto a las sociedades. Inicialmente, su régimen impositivo empresarial estaba orientado bajo un modelo de sistema de balances independientes o doble balance, pues la Ley 61/1978 contenía una regulación expresa, exhaustiva y de forma sistematizada de los componentes de la base imponible.

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

Posteriormente, con la entrada en vigencia de la Ley 43/1995 se cambio de orientación hacía un modelo de balance único con correcciones.

El cambio de sistema de determinación de la base imponible del Impuesto a las Sociedades se efectuó de forma expresa a través de su artículo 10.3 que señala: *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

En cuanto a la normativa contable aplicable, como miembro de la Unión Europea, España estuvo obligada a adecuar su legislación a lo establecido en el Reglamento 1606/2002/CE relativo a la aplicación de las NIIF, instrumento contable que fuera materialmente recepcionado por la Unión Europea mediante el Reglamento 1725/2003. Ambos instrumentos regulan la selección selectiva de las NIIF por el organismo comunitario por lo que la normativa exigible a estados miembros son las NICE o Normas Internacionales de la Comunidad Europea. A través de la Ley 16/2007, España inicia el proceso de adecuación de su legislación interna, optando por largo proceso de reformar su derecho contable.

#### **3.3. El caso mexicano**

El artículo 76° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el deber de los contribuyentes de Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma. Asimismo, en su capítulo II efectúa el desarrollo referido a los ingresos por actividades empresariales y profesionales. La normativa mexicana (como en el caso peruano) hace un desarrollo de los elementos del impuesto a fin de obtener la base imponible del mismo partiendo los ingresos acumulables a los cuales se les disminuyen las deducciones establecidas en el mismo cuerpo legal, obteniéndose la “utilidad fiscal”, a la cual se deducen la participación de los trabajadores así como pérdidas fiscales, obteniéndose de esta forma el resultado gravable o base imponible del impuesto.

En aplicación del artículo 76° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que nos remite al artículo 28° del Código Fiscal de la Federación, notaremos que las contabilidad referida en la normativa impositiva, es exclusivamente para efectos tributarios. Lo antes señalado conlleva a que operativamente se lleven dos contabilidades: una para fines societarios y otra para fines fiscales.

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

Respecto a las NIIF se tiene la tesis incluida en la resolución P. LXXXVIII/98 de Suprema Corte de Justicia publicada el 01 de diciembre de 1998, referida a la constitucionalidad del artículo 3°, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, establecía la posibilidad de que los inventarios se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en relación con la determinación de la base del tributo. El pleno de la Corte Suprema no consideró que la norma violaba el principio de legalidad al señalar que:

[la referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados (denominados actualmente en México Normas de Información Financiera - NIF) se efectuaba] no como reglas o normas de conducta obligatoria, sino como bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas; es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que ese artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación

El desarrollo anterior nos permite concluir que en México el sistema de determinación del IRE es uno de Balances Independientes, más aún su sistema legal tributario obliga a los entes que desarrollan actividad comercial a llevar doble contabilidad, situación que no se da en otros países con el mismo sistema (como el caso peruano) que si bien operativamente generan un mayor esfuerzo, otorgan la claridad y seguridad jurídica.

No toda solución o medida es aceptada de forma unánime, por ejemplo en el caso mexicano la obligación en cuanto a la llevanza de doble contabilidad es cuestionada al señalarse la inexistencia de dos realidades económicas, al costo que conlleva dicha medida, así como a los riesgos fiscales de no estar gravando la real renta empresarial y distorsionando las reglas contabilidad mercantiles (Alvarado Esquivel, 2014, pág. 163).

#### **4. RECAPITULACIÓN**

Como hemos advertido SUNAT, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, producto de la falta de claridad del sistema de determinación del IRE han venido aplicando las NIIF de forma ilegal, toda vez que no han motivado de forma adecuada cual sería el instrumento legal que los habilite al uso “pleno” de las dichos instrumentos a efectos de la interpretación del IRE.

Efectivamente, durante el desarrollo del presente trabajo se evidenció la ausencia legal de distintos conceptos que se son enunciados a lo largo de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, habiéndose aplicado en todo caso las NIIF como normas especializadas al amparo de la Norma VIII. Sin embargo, el procedimiento anterior implica verificar previamente que la normativa aplicada no sea contraria a la normativa tributaria así como a los principios del derecho que orientan la misma; este procedimiento no ha sido desarrollado en la producción de ninguno de los operadores del derecho.

Si bien esta práctica, en el pasado, no generó mayor problemática que obligase a SUNAT o al Tribunal Fiscal a revisar sus procesos argumentativos; hoy en día la situación es distinta, al haberse generado escenarios de total inseguridad jurídica – como caso del tratamiento del arrendamiento financiero – situación que será más común con la entrada en vigencia de la nueva normativa contable en años cercanos, como es el caso de las NIIF 15 y NIIF 16 que obligaran a los operadores a efectuar un reexamen ya que el concepto de devengado y activo fijo a partir de estos instrumentos quizá entre en conflicto con principios constitucionales como capacidad contributiva.

#### **5. SOBRE LA LEGALIDAD DEL USO DE NIIF EN LA INTERPRETACIÓN DEL IRE**

Partimos de la premisa que la legalidad implica actuar conforme a lo prescrito por las normas legales. El desarrollo teórico contenido en el primer capítulo referido a la norma tributaria, y en un segundo capítulo vinculado al estudio de las NIIF y el proceso incompleto de sistematización del derecho contable peruano; permitieron tener un panorama clara sobre que las NIIF no pueden considerarse normas jurídicas ni normas tributarias, quedando proscrito su uso bajo el tamiz de la Norma IX y Normas III del Título Preliminar del Código Tributario. Sin embargo, se dejó abierta la posibilidad de su uso en aplicación de la Norma VIII del mismo cuerpo legal.

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

La norma VIII permite el uso de conocimientos ajenos al sistema jurídico, por tratarse de conceptos que provienen de otras ramas o ciencias, como por ejemplo la contabilidad. Sin embargo, los operadores jurídicos asumieron -per se - que las NIIF se podían aplicar de forma armónica con la normativa tributaria, iniciándose un periodo del uso común, natural y por no decir obligatorio de las NIIF como instrumentos de interpretación del IRE. La posición doctrinaria mayoritaria (a la cual se alinean SUNAT, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial) defendía esta práctica al considerar que el principio contable de la imagen fiel era compatible con el principio de capacidad contributiva, motivo por el cual alejarse del resultado contable con la finalidad de obtener la base imponible del IRE al aplicarse la normativa tributaria, fue duramente cuestionada al señalarse que la norma tributaria se alejaba del real resultado obtenido por la empresa, que justamente se presentaba en los estados financieros en base a NIIF.

Las consecuencias de la postura anterior no fueron nada alentadoras. Si bien en un momento inicial, en un contexto temporal en que las NIIF se encontraban ancladas bajo el modelo de costo histórico, los problemas se fueron evidenciando y haciendo más complejos en años posteriores, bien sea por la indebida interpretación de cuerpos normativos externos (como lo son las NIIF) que cambiaron de modelo a uno de valor razonable, así como a una debida supremacía de la contabilidad sobre el sistema jurídico peruano (tal es el caso de arrendamiento financiero), debido a poca o nula claridad respecto al sistema de determinación adoptado implícitamente en la Ley del Impuesto a la Renta.

A partir del análisis de la producción de los operadores jurídicos respecto a los conceptos de devengado, activo fijo, existencias, entre otros; se evidencia que los mismos no hicieron un uso adecuado de las NIIF como lo señala la Norma VIII de Código Tributario, es más las posiciones ambiguas y hasta contradictorias vienen generando escenarios de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

La legislación extranjera nos permitió comparar sus legislaciones e identificar de manera clara el sistema de determinación del impuesto de tercera categoría en cada una de las jurisdicciones. Se vieron casos en los que la normativa adoptó el sistema de balance único con correcciones (como el caso español) así como aquellos en los que se adoptó el sistema de doble balance (como el caso mexicano); ambos escenarios con una clara determinación de los límites de la entidad fiscal encargada de administrar dicho impuesto. Sin embargo, se apreciaron casos en los que la falta de delimitación así como a una deficiente técnica legal causan colisiones entre la normativa tributaria y la contable, como el caso argentino

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

(que aparentemente es uno de balance único) así como el caso peruano que es uno de balances dobles, pero que en la práctica se habría asumido erróneamente que sería uno de balances único.

En ese sentido, del desarrollo teórico y argumentativo efectuado durante la presente investigación, concluimos que no se ha hecho un uso legal de las NIIF como instrumentos de interpretación de conceptos insuficientemente determinados en la Ley del impuesto a la Renta con la finalidad de determinar el Impuesto a la Renta Empresarial. Está claro, que lo antes señalado no será de unánime y pacífica aceptación; sin embargo, es consecuencia de la interpretación adecuada de la normativa tributaria analizada.

Si consideramos que la producción normativa y jurisprudencial de los operadores jurídicos se basa en la aplicación de NIIF de periodos fiscalizados bajo el modelo de costo histórico y presentan los problemas antes desarrollados, más grave será la situación en aquellos periodos en los que la NIIF aplicadas sean las correspondientes al modelo de valor razonable, entre ellas la NIIF 15 que regulará el tratamiento de los ingresos y las NIIF 16 respecto al activo fijo.

La normativa contable cada día se aparta más de reglas estrictas dejando campo a los criterios profesionales, a fin de satisfacer a los usuarios de la información contable. Como Estado se deben evaluar algunas instituciones del IRE (existencias, devengo, activo, entre otros) que en el caso peruano bajo un sistema de balances dobles se requiere que legalmente se defina a los mismos, a fin de limitar la discrecionalidad en el uso de NIIF que han venido aplicando SUNAT, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

Otra alternativa sería la transición a un modelo de balance único, conforme a una parte considerable de la doctrina, lo que requeriría legisladores con una mejor técnica legal así como una labor sumamente activa en cuanto a producción y revisión de la normativa tributaria. Sabemos que esta alternativa es inviable en el corto y mediano plazo o en todo caso la menos recomendable, debido a que por tradición jurídica nacional, las grandes reformas tributarias nunca son producto directo del ente legislativo sino producto indirecto por delegación de facultades.

Si bien las tendencias actuales refieren a la regulación de los elementos que permiten determinar la base imponible del IRE, la solución vía norma jurídica si bien garantiza seguridad jurídica en el sistema y permite una incorporación adecuada de las NIIF dentro

### **CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano**

de nuestro sistema tributario; sin embargo, no es la única solución. Como hemos podido observar durante el desarrollo de la presente investigación, las NIIF bajo el modelo de costo histórico así como los principios de realización, imagen fiel, causación, entre otros, respetarían los principios constitucionales de la tributación, entre ellos el de capacidad contributiva e igualdad; motivo por el cual su uso inadecuado durante años paso inadvertido.

Por ello, el uso de las NIIF para interpretar conceptos insuficientemente determinados en la LIR a efectos de la determinación del IRE debe considerar a la capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad, entre otros, como núcleo duro de conceptos como devengo, activo fijo, activo intangible, arrendamiento financiero contenidos en la LIR y su reglamento. En consecuencia, se podrán utilizar las disposiciones solamente sino contravienen los mismos así como a la naturaleza mismo del impuesto, que grava la renta efectivamente generada en cada ejercicio fiscal.





## CONCLUSIONES

1. La norma jurídica tributaria fruto del ejercicio de la potestad tributaria, distribuida según el artículo 74° de la Constitución Política, permite al Estado exigir diversas prestaciones (principalmente económicas) a los particulares para el desarrollo de sus actividades. Sin embargo, la norma constitucional establece parámetros de actuación, entre ellos el de reserva de ley (relativa) que exige que la norma regule los elementos esenciales del tributo (hipótesis de incidencia), siendo en el caso de la Ley del Impuesto a la Renta mayor su exigencia.
2. La norma tributaria no está sometida, únicamente, a los límites constitucionales desarrollados en el artículo 74° de la Constitución Política, sino que le son exigibles otros requisitos como el de publicación, respeto de los derechos fundamentales, entre otros; que salvaguardan al particular de excesos de la potestad tributaria por parte del Estado
3. Las normas contables tienen como objetivo fijar estándares de preparación y presentación de la información contable para la reducción de costos de una óptima toma de decisiones de los distintos usuarios de la misma. Los organismos emisores de normas no consideran la recaudación fiscal como uno de los objetivos de la información financiera preparada conforme a NIIF. En consecuencia, las NIIF no necesariamente cumplen con los principios y teoría impositiva, por lo que su uso indiscriminado y acrítico desnaturaliza la finalidad de los mismos.
4. Al someter las NIIF por el tamiz tributario, se concluye que las normas contables no son fuente del derecho tributario de conformidad a lo regulado en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, por cuanto a que su (defectuosa) incorporación en el sistema jurídico no cumple con el principio de reserva de ley.
5. La lectura adecuada y armónica del artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta nos permite determinar que nuestro sistema de determinación de la base imponible del IRE es uno de balances independientes, en consecuencia el resultado

### CAPÍTULO III - Influencia de las normas contables en el impuesto a la renta empresarial peruano

contable no es base imponible del IRE, siendo el uso de la contabilidad de las operaciones medio de prueba para efectos tributarios.

6. Al haberse observado que las NIIF oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad no se publican en texto completo en el Diario Oficial El Peruano, las mismas son ineficaces. Por consiguiente, las NIIF no forman parte del sistema jurídico peruano, lo que impide su uso vía Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.
7. Como hemos advertido SUNAT, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, producto de la falta de claridad del sistema de determinación del IRE han venido aplicando las NIIF de forma ilegal, toda vez que no han motivado de forma adecuada cual sería el instrumento legal que los habilite al uso “pleno” de las dichos instrumentos a efectos de la interpretación del IRE.
8. El uso indebido de las NIIF no generó mayor problemática en el pasado al estar formuladas bajo un enfoque de costo histórico; sin embargo el cambio a un enfoque a valor razonable, como es el caso de las NIIF 15 y NIIF 16 que obligaran a los operadores a efectuar un reexamen ya que el concepto de devengado y activo fijo a partir de estos instrumentos quizá entre en conflicto con principios constitucionales como capacidad contributiva.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alchourrón, C., & Bulygin, E. (1991). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Alvarado Esquivel, M. d. (2014). Relaciones entre la contabilidad y el Derecho Tributario. Informe relativo al derecho mexicano. En *Seminario I. Contabilización del Derecho tributario. XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (págs. 151-164). Lima: Universidad Continental.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Báez Moreno, A. (2014). Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas, al hilo de la situación en el Perú, sobre su idoneidad fiscal y sus modos de incorporación al ordenamiento interno. *Revista Análisis Tributario*(313), 24-32.
- Bravo Cucci, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Bravo Cucci, J. (2014). La contabilidad como fuente del derecho. En *I Foro internacional de tributación y contabilidad* (págs. 249-256). Lima: Estudio Caballero Bustamante.
- Bravo Sheen, D. (2014). La aplicación de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: Algunas consideraciones. En *I Foro internacional de tributación y contabilidad* (págs. 257-268). Lima: Estudio Caballero Bustamante.
- Cabanellas de Torres, G. (2008). *Diccionario jurídico elemental* (Decimonovena edición ed.). Buenos Aires: Heliasta.
- Canevaro, N. (2011). El año de la equivocación. *Enfoque Contable*(2), 31-33.
- Castillo Gamarra, M., & Castillo Gamarra, A. (Junio de 2016). *PCGA: Normas incorporadas en el Ordenamiento Jurídico Peruano y Fuente de Derecho*. Recuperado el 20 de mayo de 2016, de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/agustinacastillo/2009/07/21/pcga-normas-incorporadas-en-el-ordenamiento-juridico-peruano-y-fuente-de-derecho/>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. (s.f.). *Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su impacto en el ámbito de la Administración Tributaria*. Recuperado el 22 de julio de 2016, de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/187D7C8BFB05A6E305257B39005AD2B9/\\$FILE/DT\\_04-2012\\_APLICACI%C3%93N\\_NORMAS\\_INTERNACIONALES.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/187D7C8BFB05A6E305257B39005AD2B9/$FILE/DT_04-2012_APLICACI%C3%93N_NORMAS_INTERNACIONALES.pdf)
- Chatfield, Michael; Vangermeersch, Richard. (1996). *History of accounting: An international Encyclopedia*. New York: Garland.

- Durán Rojo, L. (Noviembre de 2014). *Uso del soft law en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana*. Recuperado el 23 de Abril de 2016, de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev57\\_LDR.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev57_LDR.pdf)
- Durán Rojo, L. A. (2010). La Interpretación del Derecho Tributario. Sobre el uso indiscriminado de fuentes doctrinales extranjeras. *Revista Análisis Tributario*(274).
- Duran Rojo, L., & Mejía Acosta, M. (2014). Alcances y contenido del Derecho Contable Peruano. *Enfoque contable*(7), 7-12.
- Durán Rojo, L., & Mejía Acosta, M. (2014). Relaciones entre la contabilidad y el Derecho Tributario. En *Seminario I Contabilización del Derecho Tributario de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (págs. 183-285). Lima: Universidad Continental.
- Endicott, T. (2007). *La vaguedad en el derecho*. (A. Del Real Alcalá, Trad.) Madrid: Dykinson.
- Fernández Cueva, M. Y. (2006). El concepto jurídico indeterminado de servicio especial en la Constitución española. *Revista de Administración Pública*, vol. 170, 323-333.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2006). *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons.
- Gálvez Rosasco, J. (2014). Ubicación de las NIIF's en el universo tributario a propósito del tratamiento de las mejoras introducidas con carácter permanente. En *I Foro internacional de tributación y contabilidad* (1era ed., Vol. 1, págs. 45-66). Lima: Estudio Caballero Bustamante.
- Gamba Valega, C. (2003). *Tratado de Derecho Tributario*. (P. De Barros Carvalho, Ed.) Lima: Palestra.
- Gamba Valega, C. M. (2014). Reserva de ley y normas contables. Breves apuntes para una polémica. En *I Foro internacional de tributación y contabilidad* (Primera edición ed., Vol. I, págs. 215-226). Lima: Estudio Caballero Bustamante.
- Hernandez Patiño, C. (2011). La regulación contable y sus efectos frente a las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta. *Ius Et Veritas*, 21(42), 328-335.
- IASCF, I. A. (2008). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 2008*. Londres: International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF.
- IFRS, I. F. (2016). *Normas internacionales de información financiera NIIF 2016*. Londres: International Financial Reporting Standards - IFRS.
- International Accounting Standards Board-IASB. (20 de 05 de 2016). *El costo histórico versus la medición del valor razonable*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/Alerts/Conference/Documents/2015/Hans-Hoogervorst-speech-Paris-June-2015.pdf>

- International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF. (2009). *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*. London: IASCF.
- Luyo Acosta, K. (2014). La interacción entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto a la Renta Peruano: criterios para una necesaria propuesta modificatoria. En I. P. Tributario, *II Foro de tributación y contabilidad. Precios de Transferencia y NIIF* (págs. 307-330). Lima: ECB Ediciones.
- Maraví Zavala, J. V. (2007). Naturaleza jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad. *Análisis Tributario*, 26-28.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2015). *Marco macroeconómico multianual 2016-2018*. Lima: Separata especial del Diario Oficial El Peruano.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2016). *Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019*. Lima: Separata especial del Diario Oficial El Peruano.
- Ossorio y Florit, M. (2010). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales* (Trigésimo sexta edición ed.). Buenos Aires: Heliasta.
- Paredes Manrique, J. (2011). Impacto de la adopción de las NIIF en el Perú. *Enfoque Contable*(2), 25-27.
- RAE, R. A. (10 de octubre de 2016). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=oficializar>
- Robles Moreno, C. d. (27 de Agosto de 2016). *Los principios constitucionales tributarios*. Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>
- Robles Moreno, C. d., Ruíz de Castilla Ponce de León, F. J., Villanueva Gutierrez, W., & Bravo Cucci, J. A. (2016). *Código tributario. Doctrina y comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- Rodríguez Dueñas, C. (2014). En: *Seminario I Contabilización del Derecho Tributario de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Lima: Universidad Continental.
- Rubio Correa, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: Fondo editorial de la PUCP.
- Rubio Correa, M. (2008). La norma jurídica según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En M. C. (coordinador), *Libro homenaje a Felipe Osterling Parodi /* (Vol. 2, págs. 1143-1201). Lima: Palestra.
- Rubio Correa, M. (2010). *El sistema jurídico. Introducción al Derecho*. Lima: Fondo editorial de la PUCP.
- Rubio Correa, M. (2015). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho* (Quinta reimpresión ed.). Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

- Sevillano Chávez, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.
- Silva Palavecinos, B. (2011). Valor razonable: un modelo de valoración incorporado en las normas internacionales de información financiera. *Estudios Gerenciales*, 27(118), 97-114.
- Sotelo Castañeda, E. (2013). Comentario del artículo 74° de la Constitución Política. En W. G. (director), *La Constitución Comentada. Análisis artículo por artículo* (II, Trad., 2da edición ed., págs. 290-305). Lima: Gaceta Jurídica.
- Spisso, R. R. (2011). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Tribunal Constitucional - Caso British American Tobacco South America Limitada, Expediente N° 2762-2002-AA/TC (Tribunal Constitucionala 30 de Enero de 2003).
- Tribunal Constitucional - Expediente N° 0010-2002-AI/TC, Expediente N° 0010-2002-AI/TC (Tribunal Constitucional 03 de Enero de 2003).
- Tribunal Constitucional - EXP. N.º 0022-2009-PI/TC, EXP. N.º 0022-2009-PI/TC (Tribunal Constitucional 09 de 06 de 2010).
- Tribunal Constitucional - EXP. N.º 00024-2009-PI, EXP. N.º 00024-2009-PI (Tribunal Consitucional 26 de julio de 2011).
- Tribunal Constitucional - Expediente N° 0017-2005-PI/TC, Expediente N° 0017-2005-PI/TC (Tribunal Constitucional 22 de Enero de 2007).
- Tribunal Constitucional - Expediente N° 0042-2005-AI/TC, Expediente N° 0042-2005-AI/TC (Tribunal Constitucional 2 de Agosto de 2005).
- Tribunal Constitucional - Expediente N° 047-2004-AI/TC, Expediente N° 047-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 24 de abril de 2006).
- Tribunal Constitucional - Expediente N° 2050-2002-AA/TC, Expediente N° 2050-2002-AA/TC (Tribunal Constitucional 16 de Abril de 2003).
- Valdes Costa, R. (2006). *Instituciones del derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Villacorta Hernández, M. Á. (2004). Relación entre derecho contable y derecho fiscal. *Enlaces*, 1-9. Obtenido de <http://www.cesfelipesecondo.com/revista/Articulos2004/Articulo13.pdf>
- Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- Zorzona Pérez, J. (junio de 2013). La problemática expansión del "soft law": un análisis desde el derecho tributario. *Análisis Tributario*(306), 11-19.