

En: Suplemento *Enfoque Contable* de la Revista *Análisis Tributario* (ISSN 2223-3016), N° 7, 2014, AELE, Lima, págs. 48 a 51.

Interpretación de la Norma Tributaria y Estándares Contables^(*)

El caso de los conceptos establecidos para determinar el Impuesto a la Renta Empresarial

MARCO MEJÍA ACOSTA (**)

1 INTERPRETACIÓN Y DERECHO CONTABLE

No existe prohibición jurídica para usar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el proceso de interpretación tributaria; siempre que se respete el canon constitucional, los principios jurídicos y la teoría del Derecho.

Para utilizar las NIIF en la interpretación de las normas tributarias, al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar (TP) del Código Tributario (CT), debe quedar indubitadamente claro ese sentido interperlativo jurídico y no solo la voluntad legislativa; además, darse la cobertura legal de esa remisión, garantizada con un Derecho contable que supone certeza de los estándares contables a utilizar.

Las NIIF no imponen un sistema contable a seguir por el Derecho contable; siendo, por el contrario, este el filtro de aquellas si reconocemos la soberanía de los Estados nacionales y su Orden Constitucional.

En el Derecho, que es el único instrumento estatal que edifica el ordenamiento jurídico, conviven principios y reglas que se concretan en normas jurídicas. En cambio, los principios y reglas de los estándares contables no tienen la naturaleza de norma jurídica.

Ahora bien, los diversos métodos de interpretación de la norma jurídica le dan validez y seguridad normativa en sentido estricto, de modo que un sistema jurídico pueda estar cimentado en los valores de unidad, plenitud y coherencia.

Por esa razón, la tendencia en algunos países ha sido, bajo dicha premisa, incorporar una normatividad sobre estándares

contables a través del Derecho Mercantil, pues de otro modo dichos estándares no podrían haber sido exigidos obligatoriamente a las empresas. Se entendía que el hábitat natural para desarrollar la Contabilidad era el cuerpo legal que regula las sociedades mercantiles y de entidades similares.

En los debates de la actual Ley General de Sociedades (LGS) se pensó dar una cobertura legal suficiente para asegurar la mejor llevanza de una contabilidad técnica en el país, pero el proceso quedó inconcluso; prueba de ello fueron las remisiones genéricas sin certeza jurídica en cuanto a la normatividad contable sobre todos sus aspectos.

Dicho en otras palabras, la LGS no incorporó a plenitud el Modelo NIIF en el Perú y, por lo mismo, la Contabilidad seguida de esos cánones deberá asimilar el tamiz jurídico y concordarse con el Derecho en general.

Ahora bien, el Derecho tributario debe ser cauteloso en apoyarse en disciplinas cambiantes como la contabilidad.

Muchos expertos en Contabilidad han advertido que aplicar el modelo NIIF puede generar algunos problemas: “*Creo*

firmente en que un modelo contable de aceptación mundial y fruto de la reflexión, como el de las NIIF, contribuye a ello, pero también siento que debe ser corregido en numerosos aspectos. Mi experiencia, tocando y viendo de cerca los modelos contables de varios otros países de América Latina, me demuestra que ninguno adoptó irrestrictamente las NIIF; el camino tomado por Perú llevará a asumir los errores de ese modelo contable, y a corregirse cuando el modelo se corrija, lo que ya ocurrió en diversas ocasiones en el pasado”⁽¹⁾.

El saber si los estándares contables pueden ser usados para interpretar las normas tributarias nos lleva ahora a dar algunos comentarios puntuales sobre el devengado en el régimen normativo del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).

Partamos por reiterar que un ordenamiento jurídico tributario puede tener vasos comunicantes con la contabilidad en general.

El problema surge cuando estas relaciones son tratadas asumiendo pre-conceptos o coincidencias textuales, lo cual provoca la amplificación de la confusión al aplicar las normas tributarias

(*) La versión original del presente artículo formó parte del Informe Peruano presentado al Seminario “Contabilización del Derecho Tributario” que se desarrolla en el marco de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), que llevó por título: “RELACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y EL DERECHO TRIBUTARIO: Informe relativo al Derecho Peruano”.

(**) Adjunto de Docencia de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Editor de *Enfoque Contable de Análisis Tributario* – AELE.

(1) RODRÍGUEZ, Alfredo. “Inseguridad y NIIF”. EN: *Enfoque Contable de Análisis Tributario*, N° 1, 2011, AELE, pág. 44.

que no siempre son claras, ya que son enunciados del lenguaje técnico-jurídico. O igualmente cuando por cualquier razón se da mayor importancia a la tributación que a la contabilidad o viceversa.

Al hilo de lo que venimos comentando, y en un plano más general, debe advertirse que no han sido pocas las veces en que los intérpretes de la norma tributaria han recurrido a los estándares contables buscando eficientes diccionarios técnicos para recoger algún significado sobre un término dudoso.

En la mayoría de los casos hay una suerte de tendencia a presuponer, sin mayor justificación, que determinada terminología es patrimonio exclusivo de la disciplina contable, y hasta excluyente de una hipotética vertiente jurídica y su rico acervo interpretativo en todos sus campos.

La máxima representación de lo que venimos comentando y consideramos un evidente tropiezo interpretativo ha sido la entronización rotular sobre los alcances del criterio de imputación del IRE al ejercicio gravable por lo devengado, el mismo que textualmente reza así, sin mayor argumentación: *“dado que las normas que regulan el IRE no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesario la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el principio del devengado”*.

Otro ejemplo lo tenemos sobre la definición de ingresos, se ha dicho que *“toda vez que la normativa del Impuesto a la Renta no tiene una definición de “ingresos”, utilizaremos la definición establecida en las normas contables sobre dicho término”*.

Es evidente el salto interpretativo que no tiene respaldo alguno en el Derecho.

En el supuesto negado que aceptáramos un rigor jurídico en dichas frases, apreciamos que otro problema adicional es que al momento de aplicarse al caso concreto esa noción contable de lo devengado se ha confundido devengado (devengar, devengamiento, etc.) con algunos criterios de reconocimiento de los estándares contables, a lo cual se han sumado para mayor confusión referencias de conocidos tratadistas (con autores y diccionarios diversos que, siendo de mucho prestigio, no lo entendemos propiamente como doctrina jurídica) y precedentes jurisprudenciales que en estricto no guardan una prístina concordancia con los lineamientos o directrices puramente contables, como son el universo de las NIIF y la ciencia de la Contabilidad en general.

Este razonamiento, equivocado a todas luces, no es solo sobre devengado e ingresos; en efecto, el mismo cariz se ha expandido frente a otros términos

no definidos expresamente en la norma tributaria, como es el caso de gasto, patrimonio, mejora (hoy costo posterior), activo, intangible, etc.

Del mismo modo se ha calificado a otras palabras de la norma tributaria más alejadas aún de las canteras contables como es arrendamiento, intangible, instrumento financiero, construcción, etc.

Puede resultar exagerado que cada término de la norma tributaria se pretenda interpretar con los estándares contables por la sola coincidencia terminológica de ambos.

Bajo este panorama, ahora llegamos a un momento de armonización y crisis global en que las definiciones e instituciones de los estándares contables están cambiando vertiginosamente por el modelo NIIF.

Pues bien, en el Perú, los estándares contables, como todo conocimiento en general, pueden aportar sobre la atribución y/o contenido de las normas jurídicas tributarias. No hay fuentes de conocimiento vedadas para el intérprete tributario, cuando los únicos filtros normativos son el orden constitucional y los principios jurídicos en materia tributaria.

En efecto, ese camino está condicionado a que el Derecho tributario decida importar, por decirlo de un modo corto, instituciones y/o definiciones contables con el propósito de definir los alcances de las normas tributarias, en cuyo caso adopta y hace jurídico algo que antes no era normativo en sentido estricto sino propia y puramente contable.

Ya no estamos ante un término contable (o solamente contable para ser precisos).

Sobre ello, una adecuada interpretación jurídica es garantía que la adopción de esas categorías del campo de la Contabilidad se impregne válidamente y sin inconvenientes en el campo del Derecho Tributario, para la debida aplicación de una determinada norma tributaria por parte del intérprete calificado.

Evidentemente, como postulado base, no corresponde abusar de una amplia ni versátil aplicación supletoria de los estándares contables si la norma tributaria, en tanto fuente normativa de un Estado, no lo hizo permisible con certeza jurídica (léase Derecho contable).

Entender a los estándares contables como definidores y así productores de normas tributarias equivaldría a calificarlos como una súper Fuente del Derecho, con el agravante de lesionar el principio de Reserva de Ley Tributaria.

En este marco, debe recordarse que

el aparente conflicto entre una norma tributaria y un estándar contable no debe ser resuelto por los criterios de solución de antinomias, ya que el segundo no forma parte de las mismas coordenadas en el ordenamiento jurídico.

Como si no fuera suficiente lo dicho, los estándares contables no tienen fuerza normativa de carácter supletorio, a diferencia del Derecho común (cuyo máximo heredero es el Código Civil) o general (por ejemplo la Ley del Procedimiento Administrativo General – LPAG). Estas categorías jurídicas tienen prevalencia, por cláusula expresa, sobre cualquier noción de los estándares contables. Antes que usar lo estándares contables, podemos y debemos usar las definiciones del Derecho.

Podemos concluir, desde esa perspectiva, que existe la necesidad de revisarse la costumbre de usar los estándares contables para llenar de contenido jurídico a un término (palabra que integra la norma tributaria) sin que previamente no se haya realizado una rigurosa interpretación jurídica del mismo.

Este razonamiento que promovemos está ampliamente respaldado con la máxima dimensión argumentativa que el Derecho contemporáneo ha inundado en las relaciones jurídicas por el nuevo paradigma del constitucionalismo contemporáneo.

Sobre el problema en referencia existen principalmente dos situaciones y cinco supuestos que deben diferenciarse claramente:

I. Cuando existe un término sin remisión

- a) La norma tributaria contiene un término jurídico propio.
- b) La norma tributaria contiene un término jurídico de otra área del Derecho, como el Derecho civil, el Derecho mercantil, el Derecho aduanero, etc.
- c) La norma tributaria contiene un término jurídico idéntico al de una disciplina no jurídica, como la sociología, la economía, la contabilidad, etc.

II. Cuando existe un término con remisión

- a) La norma tributaria contiene un término jurídico con remisión expresa a otro idéntico de alguna área del Derecho, como el Derecho civil, el Derecho mercantil, el Derecho aduanero, etc.
- b) La norma tributaria contiene un término jurídico con remisión expresa a otro idéntico de alguna disciplina no jurídica, como la sociología, la economía, la contabilidad, etc.

2 EL PAPEL DE LAS AUTORIDADES Y TRIBUNALES PERUANOS EN LA APLICACIÓN DE CONCEPTOS CONTABLES PARA DETERMINAR EL IRE

En el Perú existen numerosos pronunciamientos de la Administración Tributaria Nacional (SUNAT) y el Tribunal Administrativo Nacional (Tribunal Fiscal) que hacen referencia a los alcances de nociones de naturaleza contable para fines tributarios, primordialmente en relación a la determinación del IRE, a partir de los cuales se pueden identificar ciertos patrones interpretativos que resultan de gran interés para los contribuyentes.

En instancias jurisdiccionales, en el Poder Judicial existen fallos que incidentalmente se han referido a conceptos contables para resolver una contienda tributaria específica con especial relevancia a la perspectiva adjetiva o probatorias, siendo precedentes jurisdiccionales que, de acuerdo al ordenamiento jurídico peruano, no constituyen precedentes de observancia obligatoria.

El Tribunal Constitucional no ha tenido oportunidad de analizar la validez constitucional del Derecho contable, aunque en casos aislados ha tenido la necesidad de hacer referencias a conceptos financieros y/o contables.

1. En sede Administrativa

Como órgano administrador nacional de la materia tributaria, SUNAT es un intérprete tributario que, como parte de la Administración Pública, resulta un actor calificado en el otorgamiento de la Seguridad Jurídica para el cumplimiento y fiscalización de las obligaciones tributarias ya que sus opiniones institucionales son de cumplimiento obligatorio para sus diversos órganos (en los términos señalados en los artículos 93° y 94° del CT) y por supuesto un referente expreso para todos los administrados.

De esta forma, SUNAT, al interpretar el sentido y alcance de las normas tributarias, deberá ser muy cuidadosa en el cumplimiento de los métodos de interpretación del Derecho tributario, de modo que el criterio que produzca, muestre una posición debidamente fundamentada, jurídicamente hablando, lo que sin duda será garantía y contribución primigenia al proyecto constitucional del país.

En este contexto, resulta preciso recordar que el artículo 95° del CT establece que en los casos en que existiera

deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, lo que corresponde es que SUNAT proceda a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente.

En un anterior trabajo concluimos que de una revisión de esos pronunciamientos institucionales de SUNAT podemos llegar a la conclusión de que esta entidad no mantiene un patrón constante respecto al uso de los estándares contables como fuente interpretativa de las normas tributarias y, lo que es más sorprendente, no tiene claro el tipo de fuente de que se trata.

De hecho, se puede ver que en algunos casos la SUNAT usa los estándares contables de manera directa sin señalar la razón para hacerlo, en otros lo hace refiriendo que ello se enmarca en lo señalado en la citada Norma IX del TP del CT, e incluso hay casos en que no son usadas por la Administración Tributaria⁽²⁾.

El caso de la noción de devengo es relevante, y hemos identificado que la mayoría de veces SUNAT ha sostenido que estamos ante un concepto contable; sin embargo, en otro grupo de casos consideró que era suficiente efectuar un escueto análisis del devengado tomando como fuente las antiguas conclusiones de dos conocidos tratadistas argentinos (nos referimos a Jorge Enrique Reig y Roque García Mullín) y hay también consultas institucionales en que terminó combinando lo dicho en los estándares contables y tal doctrina.

A modo ilustrativo de lo dicho presentamos cuatro respuestas de SUNAT donde no se usan los estándares contables para definir al devengado y absolver la consulta formulada.

Tenemos el Informe N° 32-2011-SUNAT/2B0000 donde se consultó a la SUNAT si en un contrato de suministro de bienes, el nacimiento de la obligación tributaria en el IR se produce en el momento en que se suscribe el contrato o en la oportunidad en que se ejecutan las prestaciones periódicas.

La Administración Tributaria respondió a la consulta institucional citando el artículo 57° de la Ley del IR (LIR) y la opinión de Jorge Enrique Reig, quien reflexiona sobre el devengado. Así, se establece que "... las rentas deben imputarse temporalmente conforme se vayan devengando para el sujeto que las obtiene (y aquí se cita al tratado argentino sobre IR de Reig), con prescindencia del momento en que se haya celebrado el contrato que es el origen de dichas ganancias".

En tal sentido, se concluye que tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país, las rentas deben imputarse temporalmente conforme se vayan devengando para el sujeto que las obtiene, con prescindencia del momento en que se haya celebrado el contrato que es el origen de dichas ganancias.

En realidad SUNAT omite responder en los términos de la pregunta planteada (que es la precisa relación entre el nacimiento de la obligación tributaria del IR y su devengamiento para un tipo contractual especial; esto es, el suministro de bienes) y sugiere que en este caso el devengado no es en un solo momento (es decir, con la sola celebración del contrato).

De otro lado, en el Informe N° 130-2010-SUNAT/2B0000, SUNAT señaló que los rendimientos que provienen del Encaje Legal deben imputarse de acuerdo al principio contable del devengado a que alude el inciso a) del artículo 57° de la LIR, para lo cual debe tenerse en cuenta la naturaleza de las transacciones que originan los rendimientos.

Aquí SUNAT indica que el devengado es un concepto contable usado para la imputación de rendimientos para fines del IR, sin embargo, no recurre a las NIIF para definir sus alcances respecto a la operación analizada en concreto, sino que de forma expresa utiliza la "doctrina" como deducíamos de manera similar al referido al Informe N° 32-2011-SUNAT/2B0000. Luego concluye confusamente que debe tenerse en cuenta "la naturaleza de las transacciones".

En efecto, se dice que "(c)onsiderando que ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido cuándo una renta se considera devengada, es necesario recurrir a la doctrina (y se cita el conocido manual universitario de IR de García Mullín del año 1978), según la cual deben reunirse las siguientes características:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.
- Requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que puede hacerlo inexistente.
- No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado".

(2) DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. "Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT". EN: Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario N° 1, 2011, AELE, págs. 50 a 55.

En el Informe N° 53-2012-SUNAT/4B0000, SUNAT se remite confusamente a una interpretación que en su día esbozó el Tribunal Fiscal (TF) peruano sobre el devengado. Aunque se diga allí que es un “principio contable”, a continuación se reflexiona sobre la acepción jurídica del rédito devengado como sistema para imputarlo a un ejercicio, sumando a lo dicho algunas citas foráneas (sin contextualizar la fuente para tal afirmación).

Finalmente, en el Informe N° 48-2010-SUNAT/2B0000, SUNAT señala, en relación con el otorgamiento de las denominadas “garantías extendidas” en la venta de bienes, conferidas por una empresa comercializadora a un consumidor final en adición a la garantía otorgada por el fabricante del bien, que:

- El ingreso por garantía extendida obtenido por las empresas comercializadoras se considera devengado durante el periodo de cobertura del contrato.
- Los gastos relacionados con la garantía extendida se devengarán en el ejercicio o periodo en que se realiza o se presta el servicio a fin de atender las obligaciones que cubre dicha garantía.

En tal sentido, a efectos de entender qué se entiende por “devengado”, se indica que *“debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso y un gasto, por lo que resulta necesario recurrir a la doctrina jurídica y a los Principios Contables”*. Luego, SUNAT delimita los alcances del devengado, a partir de lo indicado por Jorge Enrique Reig y de lo que respecto de ese principio se señala en los párrafos 22, 92, 94 y 98 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (MCPEF), y el párrafo 14 de la NIC 18 – Ingresos. Así, en este pronunciamiento, SUNAT entendería al devengado sobre la base de una suerte de conjunción de la doctrina y las NIIF, a las que reconoce la naturaleza de principios contables.

En conclusión, como se ha podido corroborar, SUNAT usa una definición mixta de devengado entre las nociones contables y doctrinaria.

Ahora bien, La jurisprudencia es fuente del Derecho en general y del Derecho tributario en particular cuando es citada adecuadamente para la solución de nuevos casos concretos, lógicamente, dentro del marco de la Constitución y de la normatividad vigente.

Las resoluciones del TF son consideradas como jurisprudencia administrativa.

Como se sabe, este tribunal es la máxima instancia administrativa en materia

tributaria ya que resuelve las controversias con las Administraciones Tributarias como SUNAT y así va creando precedentes que pueden ser muy importantes para futuras contiendas en otros procedimientos tributarios.

De modo similar a la Administración Tributaria, y no menos criticable, el TF también utiliza conceptos contables para resolver un gran número de casos.

2. En sede del Poder Judicial

Ahora nos referiremos a la jurisprudencia emitida por los jueces ordinarios de la República.

Antes que la doctrina jurídica, debe reconocerse la legitimidad de la interpretación jurisdiccional del Derecho producida por los jueces o por los más altos tribunales, máxime si tiene la aspiración de ser vinculante para jueces y justiciables.

Se ha difundido como un fundamento a favor del amplio uso de las NIIF en el campo del Derecho tributario, basado en su reconocimiento como jurisprudencia vinculante por el Poder Judicial, afirmación que no es correcta en el plano jurídico.

Al respecto, lo resuelto en la Sentencia de Casación recaída en el Expediente N° 1173-2008, expedida el 26 de agosto de 2008 por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República⁽³⁾, sobre la aplicación de la noción del devengado a determinados ingresos vinculados a un contrato minero, no puede ser calificado como un precedente vinculante para el Derecho tributario ni para el Derecho contable.

En ningún extremo de dicho fallo se ha fijado como principio jurisprudencial que las NIIF son “normas” o “fuentes de interpretación” para propósitos tributarios, al margen de que, solo para el caso analizado, la NIC 18 haya servido como instrumento (¿probatorio?) que acompañó los argumentos dados por la Corte Suprema en el referido fallo jurisprudencial, pero no al extremo de darse por sentado un precedente jurídico vinculante.

La Ley N° 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, cuyo TUO fue aprobado por D. S. N° 13-2008-JUS, establece en su artículo 37° que, cuando *“la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante”*.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente...”

Aquí es pertinente hacer alguna referencia al Derecho comparado.

En la Argentina, *“la jurisprudencia, si bien no ha sido del todo clara en este tema, permite inferir algunas conclusiones, tales como que la contabilidad no permite modificar una realidad que resulte incontrastable de otros medios de prueba y que la tributación puede apartarse de la contabilidad aun en temas en que tradicionalmente se consideran asociadas, como la definición de devengamiento”*⁽⁴⁾.

Así, nos preguntamos, a modo de ensayo, si por alguna razón habría que restar crédito a la Corte Suprema de la República Argentina cuando en algunas ocasiones ha dicho que el principio del devengado es un concepto general del Derecho.

En efecto, la Corte Suprema de Argentina ha expresado en el caso “Compañía Tucumana de Refrescos S.A.” (Buenos Aires, 24 de mayo de 2011) que, según la Ley de Impuesto a las Ganancias de ese país, a los efectos de su imputación al año fiscal, se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo.

Explica el órgano de la justicia argentina: *“Que «devengar» es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el artículo 18° de la Ley de Impuesto a la Ganancia emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley”*.

No debe extrañar algo que resultaba incuestionable desde la óptica de la hermenéutica jurídica: los conceptos tributarios se interpretan conforme al Derecho y según las fuentes auxiliares de interpretación.

(3) Cf. “El Devengado en el Impuesto a la Renta: El reconocimiento de los ingresos por las compensaciones en un contrato de cesión minera”: EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 259, agosto de 2009, AELE, págs. 44 a 46.

(4) GOTLIB, Gabriel. *Vicios y mitos de la interpretación tributaria*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, págs. 146 y 147.