



UNIVERSIDAD  
CONTINENTAL

Seminario I

# Contabilización del Derecho Tributario

XXVII Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

- César Rodríguez Dueñas
- Alberto Tarsitano
- Felipe Romero García
- Miguel de Jesús Alvarado Esquivel
- Marco Antonio Zaldívar
- Luis Durán Rojo
- Marco Mejía Acosta



Lima 2014

Seminario I

# Contabilización del Derecho Tributario

XXVII Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Seminario I

## Contabilización del Derecho Tributario

XXVII Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Es una publicación de Universidad Continental

© De esta edición  
Universidad Continental  
Av. San Carlos 1980, Huancayo, Perú  
Correo electrónico, Teléfono, Fax:  
experienciasmagistrales@continental.edu.pe  
(51 64) 481430  
(51 64) 221929  
www.universidad.continental.edu.pe

© Derechos de autor  
César Rodríguez Dueñas  
Alberto Tarsitano  
Felipe Romero García  
Miguel de Jesús Alvarado Esquivel  
Luis Durán Rojo  
Marco Mejía Acosta  
Marco Antonio Zaldívar

Primera edición, octubre de 2014

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú:  
N°2014-13817

ISBN: 978-612-4196-23-2

Impreso en Perú / *Printed in Peru*

Edición digital disponible en:  
<http://www.universidad.continental.edu.pe/experienciasmagistrales/>

Tiraje: 500 ejemplares

Impreso en Editora Imprenta Ríos SAC  
Jr. Puno 144, Huancayo

Distribución gratuita y por canje

Queda prohibida cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con la autorización de los titulares de la propiedad intelectual.

Seminario I

# Contabilización del Derecho Tributario

XXVII Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario



## CONTENIDO

Introducción temática <i>César Rodríguez Dueñas</i>	9
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Argentino <i>Alberto Tarsitano</i>	33
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Español <i>Felipe Romero García</i>	75
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Mexicano <i>Miguel de Jesús Alvarado Esquivel</i>	151
Informe sobre las bases conceptuales del Modelo NIIF y el cambio en relación al Modelo de Costo Histórico <i>Marco Antonio Zaldívar</i>	165
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Peruano <i>Luis Durán Rojo / Marco Mejía Acosta</i>	183



# INTRODUCCIÓN TEMÁTICA

César Rodríguez Dueñas

Expresidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET).

Fundador y expresidente de la Asociación Fiscal Internacional (IFA, por sus siglas en inglés), Grupo Peruano.





**E**sta introducción al tema del Seminario tiene como principal propósito dar unos alcances generales que el Comité Organizador del Seminario tuvo a bien considerar al diseñar los lineamientos generales y directivas que se pusieron en conocimiento de nuestros distinguidos Exponentes –tres extranjeros y uno nacional– para que preparen sus respectivos informes.

Los informes contienen como puntos de partida la siguiente temática:

- a) Alcances del Derecho Contable en el país del expositor.
- b) Determinación del Impuesto a la Renta (IR), a las Ganancias o a las Rentas Empresariales, y
- c) Otras vinculaciones entre la Contabilidad y el IR.

Asimismo, con la finalidad de proporcionar a los expositores un panorama general del avance de la contabilidad respecto del Modelo NIIF y el Modelo del Costo Histórico, se requirió a un connotado contador público peruano que escribiera sobre «Las bases conceptuales del Modelo NIIF y el cambio en relación al Modelo del Costo Histórico».

Finalmente, tomando como base cierta información obtenida de algunas oficinas de la red de BDO y, en la parte pertinente, de información recibida de los expositores del Seminario, se ha preparado un cuadro (Ver anexo adjunto a esta nota introductoria) que contiene un breve status de la implementación de las NIIF en ciertos países y lo que las normas del IR y la Jurisprudencia (pronunciamientos de las autoridades impositivas y de los Tribunales Administrativos) señalan respecto de tales NIIF.

## I. ANTECEDENTES

a. El tema que será materia del Seminario ha sido tratado en diversos eventos de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). De estos cabe citar el llevado a cabo en Ginebra, 1996.

En dicho evento, el profesor LL.D. Per Thorell<sup>1</sup> manifestó que la interacción entre las normas contables, societarias y tributarias es un elemento clave en la regulación de los negocios. Es por ello que, entre otros, en su trabajo se analiza el denominado «Principio de Conformidad», el cual expresa la fuerte ligazón que tienen los sistemas en algunos países entre las normas que regulan la contabilidad y los aspectos societarios y tributarios. También se analizan los enfoques contables, societarios y tributarios que algunos países siguen; concluyendo que estos se focalizan en: a) la protec-

«El Profesor LL.D. Per Thorell manifestó que la interacción entre las normas contables, societarias y tributarias es un elemento clave en la regulación de los negocios».

---

1 Per Thorell, LL.D. *The influence of Corporate Law and Accounting Principles in determining taxable income*. Seminario llevado a cabo en Ginebra (1996) durante el 50 Congreso de IFA.

ción de los acreedores, o b) la protección de los inversionistas.

b. Asimismo, ha sido tratado, en cierta medida, en las siguientes Jornadas de Derecho Tributario de ILADT:

- En las V Jornadas realizadas en 1967 en Santiago (Chile) como Tema III: «La determinación de la renta afecta a impuestos y los principios de la contabilidad». Se aprobó una resolución al respecto y en ella se abogó por mantener la cercanía entre los dos elementos, dado que ambos ámbitos quieren afectar los resultados económicos de las empresas.
- En las XXIII Jornadas realizadas en 2006 en Córdoba (Argentina), el relator del tema sobre la «Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a la pequeña y mediana empresa», Ferreiro Lapatza, introdujo en su relatoría el tema con la finalidad de negar la aplicación directa de la contabilidad en la determinación del IR empresarial (en las pymes). En las recomendaciones de la resolución correspondiente se ve ciertamente unas afirmaciones a favor de la diferencia.
- En las XXIV Jornadas realizadas en 2008, en Isla Margarita (Venezuela), el relator del tema «Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta», Pascuale Pistone, se refirió tangencialmente al tema que nos convoca, especialmente por una comunicación técnica de Ferreiro Lapatza (insistiendo sobre su posición) y otra en contra de Navarro Faure (defendiendo la situación española de balance único).

Tanto en las XXIII como en la XXIV Jornadas, una de las cuestiones centrales fue si resultaría razonable que en el Impuesto a la Renta Empresarial deberíamos pasar o no de un modelo de determinación sobre base contable a un modelo *Flat Tax*.

c. De otro lado, a nivel del Perú, este tema también ha sido tratado con distintos enfoques en los siguientes eventos:

*VII Jornadas Nacionales de Tributación de IFA  
Grupo Peruano (del 9 al 11 de julio de 2002)*

Tema I: «El Criterio de lo Devengado en el IR».

Tema II: «Implicancias de las NIC en la aplicación del IR».

A pesar del tiempo transcurrido, en mi opinión, sigue siendo totalmente válido traer a colación un artículo publicado por el desaparecido maestro E. Jorge Reig sobre los objetivos y principios de la tributación<sup>2</sup> y comentado en las citadas Jornadas organizadas por IFA.

«Resulta claro en nuestro concepto, por todo lo antes expuesto, que siendo la contabilidad la rama del conocimiento encargada fundamentalmente de la medición de los resultados y patrimonio de la actividad empresarial, sus normas deben tener en general relevancia para la expresión de los mismos con fines fiscales,

---

<sup>2</sup> VII Jornadas Nacionales de Tributación, Cuadernos Tributarios Nro.29, págs. 13 y 14.

en tanto sean conciliables con los respectivos principios y normas de tributación. En consecuencia, las leyes tributarias no deberían fijar normas diferentes de las que se aceptan por la contabilidad, sino en cuanto estas últimas

«Siendo la contabilidad la rama del conocimiento encargada fundamentalmente de la medición de los resultados y patrimonio de la actividad empresarial, sus normas deben tener en general relevancia para la expresión de los mismos con fines fiscales».

estén en colisión con sus propios objetivos y principios, caso en el que las normas de la legislación fiscal especiales o que se aparten de las normas contables, deben referirse exclusivamente a tales situaciones de necesario apartamiento de la contabilidad general. Además, a nuestro juicio debería la ley fiscal

contener una norma que claramente establezca que en todos aquellos casos en que las normas tributarias de los impuestos a la renta o patrimonio no prevean la situación fáctica que se presente o deba interpretarse en la medición de su base, serán de aplicación las normas de la contabilidad.

»En cambio opinamos que en ningún caso las normas tributarias deben influir en la formulación de los estados contables con requerimientos de reflejo en ellos de ciertos criterios o deducciones, para que sean utilizables fiscalmente».

Un ejemplo de esta última situación en el Perú es el ilegal inciso b del artículo 22° del Reglamento de la Ley del IR, que obliga, en el caso de bienes distintos a los edificios, construcciones e instalaciones fijas y permanentes, a contabilizar la depreciación para tener derecho a su deducción para efectos impositivos y

que no permite la rectificación de la respectiva declaración jurada una vez cerrado el ejercicio correspondiente.

*I Foro Internacional de Tributación  
y Contabilidad (IPIDET)*

Jornadas Nacionales del 14 y 15 de marzo de 2012

Tema I: «La relación entre las NIIF y el Régimen del Impuesto a la Renta Empresarial».

Como es usual en este tipo de eventos, al término de este foro se emitió la resolución pertinente.

Al respecto, y tomando en cuenta el tema del seminario, es interesante y relevante incorporar en esta introducción los considerandos y recomendaciones «Sobre la relación entre las NIIF y el Régimen del Impuesto a la Renta Empresarial en el Perú».

«La tendencia de las NIIF es alejarse cada vez más del Principio del Costo y acercarse a una información financiera a valores razonables».

### Considerandos

1. Que las normas contables vigentes en el país, debidamente oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, están contenidas en las siguientes regulaciones: Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC, por sus siglas en inglés), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Interpretaciones de las Normas

Internacionales de Información Financiera (CINIIF), las mismas que son emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB). Todos los documentos anteriores se conocen actualmente con el nombre genérico de NIIF o IFRS (*International Financial Reporting Standard*, por sus siglas en inglés (APROBADO POR UNANIMIDAD)).

2. Que las NIIF, a diferencia de las normas del Impuesto a la Renta (en adelante IR), tratan diversos temas, tales como el reconocimiento de los elementos (activo, pasivo, patrimonio, ingreso y gasto) en los estados financieros; la medición de dichos elementos u operaciones (valor razonable, costo, valor neto de realización, valor presente, etc.) y la revelación de la información financiera (principalmente mediante notas a los Estados Financieros). Asimismo, la tendencia de las NIIF es alejarse cada vez más del Principio del Costo y acercarse a una información financiera a valores razonables (APROBADO EN SU MAYORÍA, con dos votos en desacuerdo).

3. Que el artículo 74° de la CCP ha recogido el Principio de Reserva de Ley como un mandato básico del Sistema Tributario, según el cual las normas con rango de ley deben regular de forma exclusiva y suficiente los elementos esenciales del tributo, dentro de los que se encuentra la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta de Entidades Perceptoras de Rentas de la Tercera Categoría (en adelante el IRE) (APROBADO POR UNANIMIDAD).



4. Que existe reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (entre otras, la sentencia recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC) que establece que, excepcionalmente, la reserva de ley puede ser materia de flexibilización a través de la remisión al reglamento de la regulación de los aspectos esenciales del tributo, siempre y cuando sea la ley la que establezca los límites respectivos; caso contrario, se estaría frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria claramente proscrita por la CCP (APROBADO POR UNANIMIDAD).

5. Que en la práctica existen supuestos en los que, ante la ausencia de regulación expresa, determinados elementos esenciales del IRE son resueltos mediante la aplicación directa de normas contables, tales como la definición de existencias, activo fijo, intangibles, devengado, reconocimiento y medición de ingresos, costos y gastos (APROBADO POR MAYORÍA, con dos votos en desacuerdo).

6. Que tal práctica puede resultar contraria al principio de reserva de ley, pues importaría admitir que la definición de las cargas impositivas de un tributo de la naturaleza del IRE pueda quedar regulada por un ente diferente del competente constitucionalmente (legislador), como podrían ser las normas e interpretaciones oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad (APROBADO POR MAYORÍA, con dos votos en desacuerdo).

7. Que si bien la base imponible del IRE constituye un elemento reservado a la ley, en la normatividad de tal tributo no existe disposición legal que defina cuál es la base imponible, vacío que pretende ser complementado por diversas normas reglamentarias, a pesar de que la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) no cuenta con los límites necesarios para dicha regulación, tales como los artículos 11°, 33° y 35° de su Reglamento (APROBADO POR UNANIMIDAD).

8. Que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario reconoce diversas fuentes del Derecho Tributario, dentro de las que no se incluyen expresamente los principios y normas contables. Sin perjuicio de ello, en la sentencia recaída en el Expediente N°

«En la práctica existen supuestos en los que, ante la ausencia de regulación expresa, determinados elementos esenciales del IRE son resueltos mediante la aplicación directa de normas contables».

047-2004-AI/TC, nuestro Tribunal Constitucional del Perú (en adelante TCP) ha recogido otras fuentes del ordenamiento jurídico, que por haber sido reconocidas por el supremo intérprete de la CPP, también deben ser tenidas en cuenta, tales como la costumbre, los principios generales del derecho, el contrato, así como la doctrina (no solo la jurídica) (APROBADO POR UNANIMIDAD).

9. Que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en tanto no se le opongan o la desnaturalicen (APROBADO POR UNANIMIDAD).

10. Que de conformidad con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos en el derecho, lo que significa que la interpretación es la que se derive de la finalidad y espíritu de las normas, así como de los principios que rigen la tributación (APROBADO POR UNANIMIDAD).

### Recomendaciones

1. Reconocer que la LIR debe regular exclusiva y suficientemente los elementos esenciales del IR, evitando efectuar remisiones en blanco a otras normas o fuentes, tales como las normas contables. Así, las normas del IRE deben regular cuidadosamente las principales instituciones contenidas en las normas contables, tales como la definición de existencias, activo fijo, intangibles y devengado (incluyendo la oportunidad del reconocimiento de los ingresos, costos y gastos) (APROBADO POR MAYORÍA, con tres votos en desacuerdo y una abstención).

«Las normas contables y las del IRE tienen una finalidad distinta. Así, mientras las primeras buscan delimitar el «resultado contable», las segundas regulan el «resultado tributario»».

2. Reconocer que las normas contables y las del IRE tienen una finalidad distinta. Así, mientras las primeras buscan delimitar el «resultado contable», las segundas regulan el «resultado tributario». Por tanto, acorde con esta distinta finalidad, es posible que las normas del IRE se

aparten de lo establecido en las normas contables (APROBADO POR UNANIMIDAD).

3. Incorporar expresamente en la LIR las disposiciones contenidas en su reglamento –tales como los artículos 11°, 33° y 35°– que regulan, entre otros, la hipótesis y sus principales aspectos, tales como la descripción del hecho gravado (aspecto material) y el momento de nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) (APROBADO POR MAYORÍA, con dos votos en desacuerdo).

4. Reconocer que la «doctrina contable» podría constituir una fuente del derecho tributario, en el marco de la doctrina que pudiese establecer el TCP; sin embargo, para evitar dudas interpretativas, corresponde incluirla expresamente en la relación contenida en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario (APROBADO POR MAYORÍA, con dos votos en desacuerdo).

5. Modificar el artículo 61° de la LIR en el sentido de que todas las diferencias de cambio afectarán los resultados del ejercicio en el cual ocurren, con la finalidad de aplicar el principio de economía en la recaudación y compatibilizar los tratamientos contable y tributario (APROBADO POR UNANIMIDAD).

6. Incorporar en la LIR disposiciones expresas referidas a: (i) Gastos preoperativos y de expansión de actividades, (ii) Desembolsos por investigación y, (iii) Costos de financiamiento relacionados con la

construcción de activos calificados (aptos) (APROBADO POR MAYORÍA, con un voto en desacuerdo).

7. Reconocer que los órganos de la Administración Tributaria y los demás intérpretes normativos no deben acudir a las normas contables y a las interpretaciones del Consejo Normativo de Contabilidad de modo automático, sino que deberán utilizar siempre la norma tributaria, considerando su finalidad, contexto y los principios que regulan la tributación. (APROBADO POR MAYORÍA, con dos votos en desacuerdo).

8. Exigir que las normas contables oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad deban ser publicadas íntegramente en el Diario Oficial El Peruano para efectos de que tengan eficacia en su aplicación (APROBADO POR UNANIMIDAD).

De la lectura de tales considerandos y recomendaciones, podemos observar, entre otros aspectos, la importancia que se le dio al análisis y aplicación de diversos principios constitucionales, que también lo serán en este Seminario, y que no pueden soslayarse, cualquiera que fuera el país, al aplicar las normas contables y las disposiciones legales que regulan el Impuesto a la Renta.

*Jornadas Internacionales,  
25 y 26 de abril, 2012*

XII Jornadas Nacionales de Tributación de IFA  
(25 y 26 de febrero de 2014)

«Implicancias tributarias en la aplicación de las normas contables»

*II Foro Internacional de Tributación  
y Contabilidad (IPIDET)*

(5 y 6 de mayo de 2014)

Tema II: «Impacto de las Normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en la determinación del IR».

Como podemos apreciar, las instituciones que lideran la actividad de la investigación fiscal en el país han sido muy activas en el análisis y discusión de la materia que nos convoca este seminario.

## II. ALCANCE TEMÁTICO DEL SEMINARIO

Se trata de analizar el estado actual de las relaciones entre la contabilidad y la tributación (especialmente en lo que respecta al Impuesto a la Renta Empresarial) en los distintos países iberoamericanos, para verificar si se ha venido desarrollando armoniosamente, respetando los fines y fundamentos que corresponden a cada uno de esos ámbitos.

«El análisis y aplicación de diversos principios constitucionales, que también lo serán en este Seminario, no pueden soslayarse, cualquiera que fuera el país».

Se parte de la idea de que, en vista del proceso de adopción del Modelo NIIF por los distintos estados, se requiere revisar el nivel de influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).

En relación al Modelo NIIF, cabe señalar que al 17 de julio de 2014 el Consejo Normativo de Contabilidad (organismo peruano que tiene, entre otras, la atribución de emitir resoluciones

dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado) ha oficializado la NIIF 14 (Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas) y las Modificaciones a la NIC 16 (Propiedades, Planta y Equipo) a la NIC 38 (Activos Intangibles) y a la NIIF 11 (Acuerdos Conjuntos). Asimismo, el 26 de julio de 2014 ha oficializado la versión 2014: 1) del Marco Conceptual para la Información Financiera; 2) de las NIC 1 a la 41; 3) de las CINIIF 1 a la 21; 4) de las NIIF 1 a la 13, y 5) de las SIC 7, 10, 15, 25, 27, 29, 31 y 32.

Respecto a la implementación del Modelo NIIF para las entidades reguladas por la Superintendencia de Mercado de Valores ver Nota 5 a pie de página del anexo adjunto.

Finalmente, cabe señalar que la revisión que nos hemos propuesto realizar en este Seminario ha tomado en cuenta el parámetro de validez constitucional que tiene el Derecho Tributario, que incluye el cumplimiento de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley, así como los principios sustantivos de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad.

Adicionalmente, se revisarán dos fenómenos de confluencia/divergencia entre la contabilidad y la tributación: i) la regla del Valor Razonable en las NIIF y las reglas de precios de transferencia en el IRE; y ii) el principio contable de primacía de la sustancia sobre la forma y las cláusulas generales antielusivas.

Lima, julio de 2014

APÉNDICE<sup>1</sup>

## Seminario: Contabilización del Derecho Tributario

País	Argentina
Normas Contables	Las NIIF deben ser aplicadas por los sujetos pertenecientes al régimen de oferta pública (excluidos bancos y compañías de seguro) y por los sujetos que hayan decidido voluntariamente aplicarlas.
Normas del Impuesto a la Renta	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 septiembre 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 <sup>2</sup> .

---

1 Fuente: BDO LatAm, BDO España y expositores del Seminario. Elaboración: César Rodríguez Dueñas.

2 Entiéndase por normas contables locales a aquellas normas aplicables a los sujetos no alcanzados por la Resolución Técnica N° 26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - FACPCE, mediante la cual se dispuso la adopción de las NIIF para los Estados Financieros de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública de la Ley N° 17811 o las que hayan solicitado autorización para estar en el referido régimen.



Comentarios	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 3363/2012 de la AFIP 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.
País	Brasil
Normas Contables	Las NIIF se encuentran vigentes desde el 2007.
Normas del Impuesto a la Renta	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 <sup>3</sup> .
Comentarios	Las normas contables tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.

---

<sup>3</sup> Como consecuencia de la aplicación de dicho Régimen, existía también una obligación para que las empresas informen cuáles eran los ajustes que surgían por aplicación de las NIIF.

País	España
Normas Contables	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 <sup>4</sup> .
Normas del Impuesto a la Renta	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.
Comentarios	Las normas contables tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.
País	México
Normas Contables	Las NIIF se encuentran en proceso de implementación.
Normas del Impuesto a la Renta	El Impuesto a la Renta no se determina en base al resultado contable, dado

---

<sup>4</sup> Téngase en cuenta que los Reglamentos de la Unión Europea son de aplicación obligatoria y tienen efectos directos sobre todos los Estados miembros.

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<sup>5</sup>.

Comentarios

Las NIIF no tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.

País

Panamá

Normas Contables

Las NIIF se encuentran en proceso de implementación.

Normas del Impuesto a la Renta

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.

Comentarios

Las normas contables podrían tener incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.

País

Paraguay

Normas Contables

Las NIIF se encuentran vigentes.

Normas del Impuesto a la Renta

La Administración Tributaria tiene la facultad, a través de sus reglamenta-

---

<sup>5</sup> El único caso en el que se aplican las NIIF para efectos del Impuesto a la Renta es para la determinación del «precio justo» en el caso de Precios de Transferencia.

	<p>ciones, de incluir dentro del ordenamiento jurídico tributario 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.</p>
Comentarios	<p>Las normas contables podrían tener incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.</p>
País	<p>Perú</p>
Normas Contables	<p>Las NIIF se encuentran vigentes<sup>6</sup>.</p>
Normas del Impuesto a la Renta	<p>La Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento tienen referencias expresas a las NIIF<sup>7</sup>.</p>

6 Respecto de las entidades bajo la supervisión de la Superintendencia de Mercado de Valores, a través de resoluciones emitidas por esa entidad, se ha establecido una implementación gradual de la obligatoriedad de presentar estados financieros auditados conforme con las NIIF vigentes internacionalmente, según el nivel de ingresos de las referidas entidades.

(i) Para las entidades con ingresos anuales o activos totales al cierre de 2012 superiores a 30,000 UIT, la aplicación de las NIIF fue obligatoria desde 2013.

(ii) Para las entidades con ingresos anuales o activos totales al cierre de 2013 superiores a 15,000 UIT, la aplicación de las NIIF es obligatoria desde 2014. La UIT vigente en el año 2014 es US\$ 1,350 aproximadamente. 15,000 UIT equivaldrían a US\$ 20'250,000, aproximadamente.

(iii) Para las entidades con ingresos anuales o activos totales al cierre de 2014 superiores a 3,000 UIT, la aplicación de las NIIF será obligatoria a partir de 2015.

7 En el Perú, la norma que se refiere a la relación entre la contabilidad y el Impuesto la Renta es el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en donde se señala que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente (en el caso peruano las NIC y las NIIF, con sus respectivas interpretaciones, oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad) puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley,

## Comentarios

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<sup>8</sup>.

---

diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. Adicionalmente, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento contienen diversas normas que se remiten a las NIIF en lo que concierne, entre otros temas, a:

- (i) Reglas para incorporación de costos posteriores al valor del costo tributario de los activos.
- (ii) Registro y control de inventarios.
- (iii) Conceptos de la contabilidad involucrados en la aplicación del método de valoración de precios de transferencia más apropiado.
- (iv) Definiciones de créditos aplicables a las normas del Sistema Financiero Nacional.

Asimismo, cabe mencionar que en el Decreto Legislativo N° 299, a través del cual se regula el tratamiento tributario de los activos adquiridos en arrendamiento financiero, se ha establecido que los bienes objeto de arrendamiento se consideren activo fijo del arrendatario y una colocación para el arrendador, de acuerdo con la NIC 17.

De las anteriores normas se desprende que el legislador tributario ha previsto que ciertos aspectos vinculados a la determinación del Impuesto a la Renta sean cubiertos por las normas contables.

En sentido inverso, existe un caso específico en nuestra legislación tributaria en el cual las normas del Impuesto a la Renta condicionarían la contabilización. Es el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que la depreciación de bienes, distintos a edificios y construcciones, aceptada tributariamente, será aquella contabilizada en los libros y registros contables. Sin duda esta regla ha influenciado en la forma en que varias empresas manejan la contabilización de las depreciaciones de los referidos bienes al privilegiar el cumplimiento del mencionado requisito tributario sobre las normas contables.

8 La Ley del Impuesto a la Renta señala que la imputación de los ingresos y gastos de carácter empresarial se regirá por el Principio del Devengado, pero no

País	Uruguay
Normas Contables	Las NIIF tienen rango de ley y son dictadas por el Poder Ejecutivo.
Normas del Impuesto a la Renta	La Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a la aplicación de las NIIF.
Comentarios	La adopción de las NIIF solo tienen efectos contables y financieros; sin embargo, constituyen un recurso principal de interpretación en la normativa fiscal.

País	Venezuela
Normas Contables	Las NIIF se encuentran vigentes.
Normas del Impuesto a la Renta	En la Ley del Impuesto Sobre la Renta no hay mención expresa acerca de las NIIF.
Comentarios	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.

---

contiene una definición del mismo. Es por ello que, a pesar de no existir remisión expresa a las normas contables, las autoridades resolutoras de asuntos tributarios han optado por explicar sus alcances sobre la base de lo establecido en las normas contables.



Relaciones entre la Contabilidad  
y el Derecho Tributario  
**INFORME RELATIVO AL  
DERECHO ARGENTINO**

**Alberto Tarsitano**

Profesor de la Pontificia Universidad  
Católica Argentina.  
Socio de Bulit Goñi y Tarsitano Abo-  
gados y Consultores.  
Miembro Honorario del Instituto  
Peruano de Investigación y Desarrollo  
Tributario (IpiDET).





**E**ste informe expone el caso argentino sobre las situaciones que han sido planteadas por el Dr. César Rodríguez Dueñas, presidente del Seminario «Contabilización del Derecho Tributario», en el ámbito de las XXVII Jornadas del ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario). El desarrollo sigue, en lo esencial, el orden en que ha sido propuesto y, si bien se parte de un abordaje neutral, no se evita la propia opinión allí donde se considera necesaria para señalar dudas, vacíos o déficits respecto de un estándar confiable que transmita seguridad jurídica.

## I. ALCANCES DEL DERECHO CONTABLE EN EL PAÍS

### 1. La legislación comercial

En el régimen constitucional argentino, el Congreso Federal tiene a su cargo el dictado de los denominados códigos y legislación de fondo: Civil, Comercial, Penal, de Minería, del Trabajo y la Seguridad Social (art. 75, inc. 12, Constitución Nacional).

El Código de Comercio es el que 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* (art. 43, Código de Comercio)

«El Código de Comercio establece determinados recaudos para los libros de contabilidad referidos a su encuadernación, foliación, rúbrica, ausencia de tachaduras, espacios en blanco o intercalaciones».

Según el Código de Comercio: *Los que profesan el comercio contraen por el mismo hecho la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidos en la ley mercantil* (art. 33).

Entre esos actos se encuentra: ... 2° *La obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad y de tener los libros necesarios a tal fin.*

Y dicho ordenamiento señala como indispensable llevar los libros Diario e Inventarios y Balances (artículo 44), consignando la obligación de extender en este último un cuadro contable demostrativo de las ganancias o pérdidas, del que éstas resulten con verdad y evidencia (artículo 52).

La ley argentina, más allá de la naturaleza preceptiva del principio enunciado precedentemente, se encuentra desactualizada respecto de los libros necesarios de contabilidad. Tal es así que la ley no menciona la obligación de llevar el Libro Mayor (solamente se refiere a Libro de Inventarios y Diario), bien que, como ha sido señalado, resulta imposible concebir la

contabilidad sin la mayorización de las transacciones<sup>1</sup>.

El Código de Comercio establece determinados recaudos para los libros de contabilidad referidos a su encuadernación, foliación, rúbrica, ausencia de tachaduras, espacios en blanco o intercalaciones. Estos requisitos, y la documentación respaldatoria, les confieren eficacia probatoria de los hechos económicos registrados.

Por su parte, la Ley de Sociedades (Ley 19550) establece el alcance de la información que deben exhibir los balances (estado patrimonial y de resultados).

Hoy es común que las empresas lleven su contabilidad por medios informáticos. Esta posibilidad viene autorizada por el artículo 61 de la Ley de Sociedades, con la excepción del Libro de Inventarios y Balances<sup>2</sup>.

---

1 Sobre las relaciones entre los balances contable e impositivo, ver los trabajos elaborados por OKLANDER, Juan, *Implicancia fiscal del sistema contable y sus fuentes normativas*, Revista La Información, Tomo LVI, p. 1122 y, *Las normas fiscales y legales, y los P.C.G.A.: ¿Conflictos de divergencia o posible integración macro-contable?*, trabajo presentado en la XV Conferencia Interamericana de Contabilidad (Río de Janeiro, 1983), publicado en Contabilidad y Administración- Bs. As.-T. XIII, p. 909 y ss.. Así también, *La contabilidad como base de determinación tributaria*, Doctrina Tributaria-I- Errepar.

2 ARTÍCULO 61. – Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio para llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el de Inventarios y Balances.

La petición deberá incluir una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico o antecedentes de su utilización, lo que, una vez autorizada, deberá transcribirse en el libro de Inventarios y Balances. Los pedidos de autorización

La Ley de Sociedades contempla la información que debe contener el Balance General (artículo 63), el Estado de Resultados (artículo 64), las notas complementarias (artículo 65) y la Memoria (artículo 66).

## 2. La Ley del Impuesto a las Ganancias

La ley impositiva se abstrae de los contenidos fijados en la Ley de Sociedades y en el Código de Comercio, y se limita a dividir a los entes societarios entre quienes: a) llevan contabilidad de sus operaciones; b) no las contabilizan.

Al respecto, el artículo 69 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias se refiere a *los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial*; y en el artículo 70 se ocupa de quienes *no confeccionen balances en forma comercial*. Como luego veremos, el balance comercial será para los primeros el punto de partida para determinar la ganancia neta.

El decreto reglamentario prescribe que las entidades comerciales o civiles que lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial están obligadas a realizar un balance anual de sus operaciones con las formalidades legales del Código de Comercio. Y para el resto de los particulares o comerciantes que no lleven libros indica que deben anotar fielmente sus entradas y salidas *de modo que resulte fácil su fiscalización*. Esta prescripción

---

se considerarán automáticamente aprobados dentro de los treinta (30) días de efectuados, si no mediare observación previa o rechazo fundado.

está superada por la obligación de llevar libros y registros especiales impuestos por la Administración Fiscal.

### 3. Eficacia probatoria de los libros contables

El Código de Comercio se refiere a la eficacia de los asientos contables para ser usados como prueba en juicio entre comerciantes. El cumplimiento de los recaudos referidos a la inalterabilidad de la información y secuencia temporal son el presupuesto para que el balance sirva para probar los hechos económicos expuestos. De hecho, la primera pregunta que se formula en toda pericia contable es si los libros se llevan en forma legal.

La Ley de Procedimientos Tributarios (Ley 11.683) prescribe: *Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos*

«La ley impositiva se abstrae de los contenidos fijados en la Ley de Sociedades y en el Código de Comercio».

*merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas* (art. 33). A su vez estipula un plazo de cinco años posteriores a operada la prescripción (cinco años) de conservación de documentos y

comprobantes de las operaciones referidas a la determinación cierta de la materia imponible (art. 33).

La jurisprudencia ha ratificado el principio. Como ejemplo puede citarse la causa «Banco Credit Lyonnais Argentina SA c/Montesano, Ricardo Orlando y otros», de la Cám. Nac. Com., Sala D, del 09 de octubre de 2002, en la cual se dijo: *En efecto, sabido es que –en principio– los libros de comercio no prueban hechos por sí solos,*

*sino que deben contar con respaldo documental que otorgue apoyatura a sus asientos contables (C.Com. 43 y su doctrina; entre otros, 30 de julio de 1982, «Notabil SA c/Bassler»).*

## II. LAS NIIF EN LA ARGENTINA

Las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) están vigentes, desde 2012, de manera obligatoria para las sociedades que hagan oferta pública de títulos valores, excluidos los bancos y las compañías de seguros. Para el resto de los entes, su utilización es optativa.

Esta clase de sociedades se encuentran sujetas al contralor de la Comisión de Valores<sup>3</sup>, entidad que dictó la Resolución General 562/09 que dispuso la vigencia de las NIIF<sup>4</sup>, receptadas por la Resolu-

«La incorporación de las NIIF se produce, entonces, de una manera indirecta, por remisión de las autoridades de aplicación respectivas (en uso de su potestad reglamentaria) a las resoluciones de la entidad profesional».

---

3 Creada por Decreto 15.353, ratificado por Ley 13.894, hasta la entrada en vigencia de la Ley 17.811, que fue sustituida por la Ley 26.831, que rige actualmente.

4 La Comisión Nacional de Valores por medio de la Resolución General 562 del 29 de diciembre de 2009 dispuso: *Para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2012, las entidades emisoras de acciones y/u obligaciones negociables presentarán sus estados financieros aplicando la Resolución Técnica Nº 26 de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, que dispone la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), y sus modificatorias. Se aceptará la aplicación anticipada para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2011.*

ción Técnica N° 26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas<sup>5</sup>.

También, la Inspección General de Justicia<sup>6</sup> dispuso lo mismo en similares términos<sup>7</sup>.

La incorporación de las NIIF se produce, entonces, de una manera indirecta, por remisión de las autoridades de aplicación respectivas (en

---

5 La resolución de la CNV es la culminación de un proceso de elaboración del proyecto e implementación de las NIIF, llevado a cabo por una Comisión Especial creada por la FACPCE. La propuesta de la Comisión Especial fue aprobada por la FACPCE en noviembre de 2008. En paralelo, se realizaron reuniones con la Inspección General de Justicia y con diversas Direcciones Provinciales de Personas Jurídicas para transmitir la importancia de que los entes puedan optar por utilizar las NIIF.

6 Ley 22.315 dice: Art. 3.-*La Inspección General de Justicia tiene a su cargo las funciones atribuidas por la legislación pertinente al Registro Público de Comercio, y la fiscalización de las sociedades por acciones excepto la de las sometidas a la Comisión Nacional de Valores, de las constituidas en el extranjero que hagan ejercicio habitual en el país de actos comprendidos en su objeto social, establezcan sucursales, asiento o cualquier otra especie de representación permanente, de las sociedades que realizan operaciones de capitalización y ahorro, de las asociaciones civiles y de las fundaciones.* La Inspección General de Justicia tiene competencia en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

7 IGJ, Resolución General 11/12: *Artículo 1°: Para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2012, las sociedades controladas, controlantes, subsidiarias o vinculadas a las que hacen oferta pública de sus acciones o debentures, podrán presentar, ante esta INSPECCIÓN GENERAL DE JUSTICIA, sus estados contables individuales conforme las Resoluciones Técnicas N° 26 y 29 de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE)-Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).*



uso de su potestad reglamentaria)<sup>8</sup> a las resoluciones de la entidad profesional. En la Argentina, las NIIF son aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y luego refrendadas por el Consejo Profesional de cada una de las veinticuatro jurisdicciones del territorio nacional (Ciudad Autónoma y provincias).

Sin embargo, la Autoridad Fiscal Argentina (AFIP)<sup>9</sup>, a través de la Resolución General 3363 (12/09/2012), resolvió que, para determinar la materia imponible del tributo que se trate, se deberá partir de la información correspondiente a los estados contables, sin aplicar las NIIF<sup>10</sup>.

---

8 El Decreto 1493/82 (de Ley 22.315) sostiene: *Artículo 1°: La Inspección General de Justicia, en ejercicio de sus facultades, dictará los reglamentos y resoluciones que sean necesarios para el cumplimiento de las funciones atribuidas por la Ley N° 22.315 y el presente decreto. Similares disposiciones fueron dictadas por las autoridades de cada provincia.*

9 La RG 3363 dispone en su artículo 4°: *Cuando para la determinación de la materia imponible del tributo de que se trate, conforme las disposiciones legales y reglamentarias que sean de aplicación, el contribuyente deba partir de la información de los estados financieros, utilizará —a dichos efectos— la información que surja de los elementos previstos en el artículo 2° o 3°, según corresponda.*

10 Ya con anterioridad, los criterios del reglamentador y de la autoridad de aplicación se habían apartado de la vigencia de las NIIF. Con sustento en la ley de convertibilidad, que prohibió la indexación, del Decreto 316/95 (PEN) y la Resolución 8/95 (IGJ), suspendieron el ajuste por inflación contable. A pesar de ello, la Resolución 140/96 de la FACPCE, aconsejaron que se mantuviera suspendido el ajuste, en la medida en que el índice de inflación anual no superara el 8% (en el mismo sentido Resolución 84/96 del CPCECF y Resolución 2106 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires).

Llama la atención la decisión de la AFIP –que no expuso su motivación–, pues no se advierte la razón para prescindir de una normativa de calidad técnica reconocida, cuya obligatoriedad para quienes hacen oferta pública de títulos valores ha sido establecida por las autoridades de registro (IGJ) y Fiscalización (CNV), obligando al contribuyente a llevar una doble contabilidad: con y sin normas NIIF. Y no parece dudoso que la AFIP ha excedido sus facultades, ya que ignora la competencia específica de quien decide qué tipo de contabilidad deben emplear los entes comerciales y las asociaciones civiles, y es a ella adonde reenvía la normativa fiscal.

«Para determinar la materia imponible del tributo que se trate, se deberá partir de la información correspondiente a los estados contables, sin aplicar las NIIF».

La adopción obligatoria de las normas NIIF consagra una delegación impropia, pues ellas no están autorizadas por ley alguna, sino por una remisión de la autoridad regulatoria (CNV e IGJ) a la Resoluciones Técnicas emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, que las receptan. Estas últimas, naturalmente, no son derecho contable en su génesis, aunque terminan siéndolo por el citado reenvío recepticio.

### III. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU RELACIÓN CON EL RESULTADO CONTABLE

En el sistema argentino, para la determinación del resultado impositivo, se parte del resultado contable, y a este, se le practican los ajustes

previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias, luego de evaluar cada una de las partidas.

La relación entre balance contable e impositivo (a pesar de haber sido bien estudiada en la doctrina) sigue generando ciertas vacilaciones en la jurisprudencia, en particular, como veremos más adelante, sobre el concepto de *deven-go* (o *devengado*, como se dice en mi país).

Asumiendo la premisa de que la contabilidad y los impuestos persiguen objetivos diferentes<sup>11</sup>, se ha justificado la existencia de una zona de autonomía de la ley impositiva para corregir las calificaciones de las partidas realizadas por la contabilidad. Pero allí donde esos objetivos o intereses convergen, y ante la falta de un trato expreso de la Ley del Impuesto a las Ganancias, la doctrina menciona una zona de dependencia, en la que la contabilidad influye en el trato fiscal<sup>12</sup>. En teoría, con los campos así

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

---

11 El objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y sobre su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas. Bajo las NIIF, la presentación de los estados contables se dirige al mercado de inversores. En su preparación, se realizan una serie de ponderaciones bajo un conjunto de postulados básicos y directrices emitidas por órganos profesionales. Estos confieren cierta libertad y flexibilidad al emisor, aun bajo el principio de prudencia. El objetivo fiscal consiste en captar la capacidad contributiva subyacente en el hecho imponible, cuyos aspectos materiales, temporales y espaciales se hallan previstos legalmente.

12 Dice REIG (*Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, Errepar, Tomo XIII, febrero 1993): *Resulta*

delimitados, no podría existir una zona de conflicto. Sin embargo, en la práctica existe y es en estos casos, en los cuales los tribunales se han pronunciado, en muchas oportunidades, de manera contradictoria para hacer valer su propia visión de la correspondencia entre los balances impositivo y fiscal.

Un difundido caso marcó la influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a las Ganancias, al señalar:

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

*De las normas legales reseñadas surge que no se puede optar entre los balances impositivos por*

---

*claro, en nuestro concepto, por todo lo antes expuesto que siendo la contabilidad la rama del conocimiento encargada fundamentalmente de la medición de los resultados y patrimonio de la actividad empresarial, sus normas deben tener en general relevancia para la expresión de los mismos con fines fiscales, en tanto sean conciliables con los respectivos principios y normas de la tributación. En consecuencia, las leyes tributarias no deberían fijar normas diferentes de las que se aceptan por la contabilidad, sino en cuanto estas últimas estén en colisión con sus propios objetivos y principios, caso en el que las normas de la legislación fiscal especiales, o que se aparten de las normas contables, deben referirse exclusivamente a tales situaciones de necesario apartamiento de la contabilidad en general. Además, a nuestro juicio, debería la ley fiscal contener una norma que claramente establezca que, en todos aquellos casos en que las normas tributarias de los impuestos a la renta o patrimonio no prevean la situación fáctica que se presente o deba interpretarse en la medición de su base, serán de aplicación las normas de la contabilidad. En cambio opinamos que en ningún caso las normas tributarias deben influir en la formulación de los estados contables, con requerimientos de reflejo en ellos de ciertos criterios o deducciones para que sean utilizables fiscalmente.*

*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<sup>13</sup>.*

El fallo citado despertó muchas críticas en la doctrina, dado que esta consideró desacertado establecer una dependencia tan estricta de la contabilidad sobre la determinación de la base imponible.

Demostrativa de la tendencia opuesta al fallo precedente es la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (Sala D, 19/04/2011 recaída en la causa: «Enap Sipetrol Argentina s/ recurso de apelación-Impuesto a las Ganancias»), en la cual se dijo: *...cabe señalar que el balance contable rara vez coincide con el fiscal y, por lo tanto, deducciones que pueden ser generalmente admitidas en el primero no lo son en el segundo, precisamente por la estrictez de las normas impositivas, tal como se ha comentado al examinar el caso de los pasivos contingentes en el considerando precedente.*

Existe, al igual que en otras legislaciones, una inconsistencia con el principio de legalidad. La remisión a la contabilidad llevada por las empresas de acuerdo con las Resoluciones Técnicas aprobadas por la FACPCE no está en la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino en el decreto reglamentario, que tampoco especifica a qué normas o a cuáles principios contables se refiere.

---

13 *Industrias Plásticas D Accord S.R.L. s/ recurso de apelación, TFN, Sala A, 17/12/1997.*

Dice el reglamento que los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar el balance en forma comercial *determinarán la ganancia neta de la siguiente manera: al resultado neto del ejercicio comercial sumará los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a los efectos de la determinación del tributo* (artículo 69).

Sin embargo, la doble inconsistencia —ausencia de ley y reenvío en blanco— no ha merecido la queja de los contribuyentes ni, por lo tanto, la atención de la jurisprudencia. Las preocupaciones se han orientado hacia las zonas de conflicto entre la contabilidad y los impuestos.

No hace falta decir que la determinación de la materia imponible integra la zona de reserva legal. La falta de interés práctico de los contribuyentes en litigar se explica por la ausencia de perjuicio y, probablemente, por la convicción de que las normas elaboradas por la profesión contable producen un reflejo fiel y neutral de la situación patrimonial y del cuadro de resultados, ajeno a los frecuentes desvíos en que incurre el legislador por presiones recaudatorias.

«La doble inconsistencia —ausencia de ley y reenvío en blanco— no ha merecido la queja de los contribuyentes ni, por lo tanto, la atención de la jurisprudencia».

#### IV. EL CONCEPTO DEL DEVENGADO

La cuestión que mayor controversia ha despertado sobre la correspondencia entre balan-

ce contable e impositivo es el concepto de *devengado*<sup>14</sup>.

A pesar de la influencia del concepto citado en la determinación de la renta empresarial, la ley no lo define, aunque ella, como la reglamentación, formule algunos señalamientos que han inducido a una parte de la doctrina (a la que adherimos) a sostener que la definición está agazapada en los textos impositivos<sup>15</sup>.

La parte mayoritaria de la doctrina extiende al campo impositivo la noción contable, que se abona razonando que, ante el déficit de las normas especiales, el reenvío luce apropiado, pues, en definitiva, para determinar la renta neta se parte del resultado contable<sup>16</sup>, y no surgiría oposición de intereses entre las dos disciplinas que lo contradigan.

«Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa —son las que importan— verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales».

---

14 Para distintos supuestos controvertidos (garantías; descuentos, bonificaciones y devoluciones; continencias judiciales; incobrables; indemnizaciones por despidos y diferencias de cambio) ver NICOLINI, Juan C.; *El criterio de lo devengado y su aplicación en el impuesto a las ganancias*, Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XXVI, p. 9.

15 Dice FERNÁNDEZ: *El contenido del concepto impositivo de devengado se infiere claramente del análisis armónico de las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias; por ello no es necesario acudir a la contabilidad para establecerlo.* (Fernández, Luis O., *El concepto de devengado en el impuesto a las ganancias*, Rev. Impuestos, abril 2005, p. 991).

16 Ver REIG, Enrique J., *Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, Errepar, Tomo XIII, febrero 1993. NICOLINI, Juan C. *Devengado Contable vs. Devengado Impositivo*. Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, especial para Ed. La Ley, Opinión Tributario.

Hay muchas definiciones de devengado de base contable<sup>17</sup>.

Entre tantas, nos parece útil la que propone Balzarotti: *Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa –son las que importan– verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales*<sup>18</sup>.

Raimondi, quien puede ser considerado el precursor de las características del devengado, señala que se basa en tres principios<sup>19</sup>:

- a) Principio de causalidad, según el cual, para la imputación del rédito o del gasto, se requiere la existencia de una causa eficiente.
- b) Principio de correlación entre la imputación de réditos y gastos, respecto del que se restarán de los réditos que los han provocado y no de otros.
- c) Principio de la evaluación de los réditos y gastos no determinados, el cual señala que, ignorándose al final de un ejercicio el monto

---

17 La Resolución Técnica 17 proporciona una directriz muy genérica sobre el devengamiento: *... los efectos patrimoniales y otros hechos deben reconocerse en los periodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados.* Ilumina más sobre la causa la definición de *devengar* que brinda el Diccionario de la Real Academia Española: *Es adquirir el derecho a alguna percepción o retribución en razón del trabajo, servicio u otro título.*

18 BALZAROTTI, Guillermo C.: *El criterio de lo devengado*, Errepar, DTE N° 294, septiembre 2004, T. XXV, p. 823.

19 RAIMONDI, Carlos A., *Imputación de réditos y gastos al año fiscal. Sistema de lo devengado*, Tomo XII, Derecho Fiscal, p. 193 y ss.



exacto de un rédito o un gasto devengado, debe estimárselo adecuadamente.

En lo atinente a la imputación de los gastos, la contabilidad ha sentado principios muy claros<sup>20</sup>:

- (i) si el gasto o el costo se vinculan con un ingreso: se apropian al período en que se generó el ingreso;
- (ii) cuando no se vinculan con ingreso específico, pero sí con un período, se imputan a dicho período;
- (iii) los restantes se imputan al período en que se los conoce.

Se desprende de lo anterior que la doctrina que cree moverse en la zona de dependencia del balance fiscal con el contable, privilegia el principio de correlación entre las partidas positivas y negativas asociadas derivadas, de la mutación patrimonial.

Esta visión aparece sustentada en una lógica económica que, aunque reconocible, debe, empero, superar el test de eficacia jurídica a que la somete para establecer, primero, si se ha producido la causa de la diferencia patrimonial bajo el contexto de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En este terreno, es llamativa la diferencia de opiniones sobre la «causa» del devengamiento en situaciones particulares<sup>21</sup> y, en especial, qué

---

20 FOWLER NEWTON, Enrique, *Contabilidad Superior*, 4.ª ed., Ed. Macchi, Bs. As., p.39.

21 Contrastar NICOLINI, Juan C., *El Criterio de lo devengado y su aplicación en el Impuesto a las ganancias*, ERREPAR, DTE, T.

sucede con aquellos ingresos y gastos sometidos a condición resolutoria y suspensiva. La jurisprudencia exhibe similares contradicciones.

«La doctrina que cree moverse en la zona de dependencia del balance fiscal con el contable, privilegia el principio de correlación entre las partidas positivas y negativas asociadas derivadas, de la mutación patrimonial».

Fue Reig<sup>22</sup> quien introdujo la necesidad de la «incondicionalidad» de la partida, para que ella se considere devengada.

En todas las ediciones de su clásica obra sobre el Impuesto a las Ganancias sostuvo que el devengado posee las siguientes características:

1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación ni fijación de término preciso para el pago. Puede ser obligación a plazo de monto no determinado.

La ausencia de condición fue un requisito prontamente adaptado por la jurisprudencia<sup>23</sup>, que de manera reiterada ha dicho que la renta se encuen-

---

XXVI, p. 9, enero 2005, con FERNÁNDEZ, Luis O., *El Concepto de devengado en el impuesto a las ganancias*, LL- Imp., T. 2005-A, p. 991.

22 REIG, Enrique, *Impuesto a las ganancias*, 8.<sup>a</sup> ed., Ed. Macchi, Bs. As. 1993, p.288.

23 Por todas ver: «Laboratorios Motter SRL s/ apelación», TFN, Sala A, 28/11/2000.

tra devengada cuando se han producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, independientemente de su exigibilidad, si se trata de un derecho cierto no sujeto a condición, y en tanto se verifiquen parámetros objetivos sustanciales y no meramente formales y de seguridad en la concreción del ingreso.

Los partidarios de la doctrina contable se resisten a admitir que la condicionalidad sea una causa que evita o posterga el devengamiento, con el argumento de que siempre es posible ponderar el nivel de ocurrencia y que esta decisión es más justa o apropiada con la vinculación de los gastos inherentes.

En esta dirección, Raimondi advertía tempranamente: «En nuestro concepto, la condicionalidad del rédito o gasto es impotente por sí sola, para impedir su cómputo; más aún, considerar inexistente un rédito, porque esté sujeto a condición, puede estar absolutamente reñido con los principios que venimos enunciando»<sup>24</sup>.

De manera análoga, Balzarotti opina: «La condición convenida pero aún no ocurrida, no fulmina ni posterga el correspondiente devengamiento, sino que meramente crea la necesidad de estimar la magnitud del alea con que está asociado»<sup>25</sup>.

«Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa —son las que importan— verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales».

---

24 Ver asimismo, RAIMONDI, Carlos A., *Imputación de réditos y gastos al año fiscal. Sistema de lo devengado*, DF-T. XII, p. 200 y ATCHABAHIAN, Adolfo, *El Impuesto a las Ganancias*, 4<sup>o</sup> ed., La Ley, Bs. As., 2007, p. 448.

25 BALZAROTTI, Guillermo C., *El criterio de lo devengado*, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXV, p.823, 2004.

También para Peña: «La incertidumbre no es razón suficiente para renunciar al cómputo de una partida, la misma deberá considerarse toda vez que exista un elevado grado de ocurrencia y sus efectos sean susceptibles de cuantificación»<sup>26</sup>.

Y con esa orientación, piensa este último autor que la diferencia de naturaleza jurídica existente entre ambas situaciones —la condición suspensiva y la resolutoria— desaparece cuando se intenta evaluar económicamente el resultado. Según lo entiende, tal resultado va a depender, en ambos casos, de la posibilidad de ocurrencia o cumplimiento de la condición.

Finalmente, Nicolini refiere diversas situaciones en las que el rédito nace con incertidumbre, pero opina que esta circunstancia no autoriza a diferir su imputación hasta despejarla<sup>27</sup>.

Con base en las nociones del derecho civil<sup>28</sup>, Scalone considera devengadas las partidas su-

---

26 PEÑA, Juan Carlos, *El controvertido concepto del «devengado»*, DTE – Nº 379, octubre/11, T. XXXII-919.

27 NICOLINI, Juan C., *El criterio de lo devengado y su aplicación en el impuesto a las ganancias*, Errepar, DTE, T. XXVI, enero 2005, p. 9.

28 Según términos del Código Civil (artículos 527 y ss.), la condición suspensiva es aquella de cuya existencia depende el nacimiento de un derecho; mientras que de la condición resolutoria depende la resolución o pérdida de un derecho. La condición es suspensiva o resolutoria según que el hecho condicional haga adquirir o resolver un derecho. La condición suspensiva posterga provisionalmente el nacimiento y por tanto los efectos normales de un acto jurídico; la resolutoria o extintiva es la que extingue o resuelve efectos ya producidos. REZZÓNICO, Luis María, *Estudio de las obligaciones*, 9.ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1966, p. 522.

jetas a condición resolutoria y no las sometidas a condición suspensiva<sup>29</sup>. Esta opinión es compartida por Fernández, para quien solo la existencia de condición suspensiva impedirá el devengamiento del rédito o gasto.

Por nuestra parte, adherimos a la postura mayoritaria, que ve en la condición suspensiva un obstáculo para el devengamiento. Pero señalamos que, a veces, identificar el tipo de condición puede conducir a un resultado engañoso. La diferencia entre condición resolutoria y condición suspensiva suele ser esquivada, dado que un mismo hecho puede operar como condición resolutoria para una parte y como suspensiva, para la otra<sup>30</sup>.

---

29 SCALONE, Enrique: *El concepto de «gasto devengado» para el impuesto a las ganancias*, LL- Imp., octubre 2006, p. 2285.

30 Dice al respecto REZZÓNICO: «Por lo mismo que la condición suspensiva suspende los efectos normales de un acto, y la resolutoria suspende su resolución, puede expresarse —aunque lo critica Machado— que la condición que para una de las partes es suspensiva, para la otra es resolutoria. Por ello se dice que desempeña una doble función: suspensiva y resolutoria. Por la misma razón, expresan Galli y la mayoría de los autores que hay una relación tan íntima entre la condición suspensiva y resolutoria, que se puede decir que una y otra no son más que el anverso y el reverso de una misma relación jurídica» (en *Estudio de las obligaciones*, 9.ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1966, p. 522)..

Ejemplifica tal situación de la siguiente manera: A promete a B regalarle una biblioteca si aprueba su examen de Obligaciones.

En este ejemplo, si A debe finalmente regalarle al alumno la biblioteca pierde su derecho y la condición será resolutoria. Pero para el alumno es suspensiva, pues adquirirá la biblioteca solo si aprueba su examen.

En un lúcido ensayo, Fernández<sup>31</sup> defiende las siguientes tesis:

1. La ley en forma implícita define cuándo se devengan las ganancias y los gastos, por lo cual no es necesario recurrir a los conceptos contables.  
«La diferencia entre condición resolutoria y condición suspensiva suele ser esquivada».
2. Una ganancia o un gasto se devenga cuando se produce una mutación patrimonial.
3. Dicha mutación no debe estar sujeta a condición que la pueda volver inexistente.

Con alguna matización compartimos la tesis de este autor, pues aunque ni la Ley del Impuesto a las Ganancias ni la reglamentación definan el concepto, tales normas brindan ciertas pautas, a partir de las cuales es posible reconstruir una noción autónoma. Ellas son:

1. Imputar en función del tiempo, solo en casos determinados<sup>32</sup>.
2. Prohibir las previsiones no contempladas de manera expresa<sup>33</sup>.

---

31 FERNÁNDEZ, Luis Omar.

32 Artículo 18, tercer párrafo: *Cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos –excepto los producidos por los valores mobiliarios–, alquileres y otros de características similares.*

33 Dice el artículo 148 de la reglamentación: *En el balance impositivo solo se deducirán las reservas expresamente admiti-*

### 3. Asociar los ingresos y gastos provenientes «de una misma fuente»<sup>34</sup>.

Sobre tales premisas, corresponde remitirse a las nociones proporcionadas por el derecho privado para determinar cuáles son los hechos que causan el devengamiento, como lo manda el artículo 1 de la Ley 11.683 (en todo lo no previsto por la Ley del Impuesto a las Ganancias)<sup>35</sup>.

Las mutaciones patrimoniales devengadas nacen, según el Código Civil, de alguna de las fuentes de las obligaciones: el contrato, el cuasicontrato (modernamente asociado al enriquecimiento sin causa), el delito, el cuasidelito y la ley<sup>36</sup>.

«Un hecho de la naturaleza (aluvión) o el transcurso del tiempo (prescripción) producen devengamiento, porque la ley les asigna un efecto patrimonial».

---

*das por la ley. Por consiguiente no son deducibles otras reservas o provisiones, aun cuando fueran creadas por disposición de organismos oficiales.*

34 Artículo 80 de la ley: *Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.*

35 Establece el artículo 1, segundo párrafo: *Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.*

36 BELLUSCIO, Augusto C., *Código Civil y leyes complementarias. Comentario, anotado y concordado*, Ed. Astrea, 1979, p. 499.

De esta manera, las diferencias patrimoniales, positivas o negativas, derivan de un circunstanciado estudio de la naturaleza jurídica del hecho que las provoca. Todos los hechos generadores caen en alguna de las categorías precedentes, que bien podrían resumirse en la ley y el contrato. Un hecho de la naturaleza (aluvión)<sup>37</sup> o el transcurso del tiempo (prescripción) producen devengamiento, porque la ley les asigna un efecto patrimonial. Lo mismo sucede con los hechos ilícitos, dolosos o culposos, que generan la obligación de reparar el daño. En los contratos debe examinarse la tipicidad, las formas, las características y las modalidades: consensuales y reales; conmutativos y aleatorios; instantáneos, de ejecución diferida y tracto sucesivo, etc. De este análisis circunstanciado, dependerá el devengamiento.

El enfoque precedente es una metodología que, desde ya, no disipa todas las dudas que provoca su contraste con los hechos, a la vez que plantea nuevos interrogantes. Por ejemplo, si en los contratos consensuales es suficiente el perfeccionamiento de la voluntad contractual o debe existir principio de ejecución para generar la mutación patrimonial<sup>38</sup>; si los efectos del

---

37 Aclara con acierto Vicente Oscar Díaz: *Algunos aspectos de la adquisición de disponibilidad jurídica y económica como hecho generador del impuesto sobre la renta*, Impuestos XLI-A, p. 976.: *...la exigibilidad de la vinculación con terceros viene manifestada en forma irrelevante porque en muchos casos existe la ganancia por generación de un fenómeno natural, que se imputa en la medida en que han ocurrido los hechos, sin que ello consagre el derecho a percibir suma alguna de un tercero.*

38 FERNÁNDEZ sostiene que antes de la ejecución del contrato de compraventa hay un cambio cualitativo en el patrimonio meramente permutativo, pero no un resultado, el que



pacto comisorio implícito (artículo 1204, Código Civil) se asimilan a la condición resolutoria, cómo distinguir si una condición es resolutoria o suspensiva y qué régimen se aplica a cada parte; qué sucede en los contratos de ejecución diferida, y si solo el tracto sucesivo está comprendido dentro de los «de características similares» a los intereses y alquileres que autorizan el devengado en función del tiempo.

Por estas aguas navegó la Corte Suprema en el fallo recaído en «Compañía Tucumana de Refrescos», sentenciada en 2011. Este fallo mereció la crítica previsible de los partidarios del devengado contable<sup>39</sup>.

El caso trató sobre una compañía embotelladora de bebidas gaseosas. Bajo un contrato que duró tres ejercicios fiscales, la compañía les anticipó a sus clientes minoristas unos fondos para que fueran aplicados al apoyo comercial a fin de sostener la exclusividad del producto. A su vez, la compañía embotelladora había recibido una bonificación en las compras a su proveedor —la empresa productora del concentrado— por tal concepto (aunque este último aspecto no in-

---

recién se producirá cuando el vendedor ingrese a su patrimonio un valor distinto al costo del bien. Ampara la conclusión en el hecho de que la determinación de la renta bruta (diferencia de inventarios más compras), el devengamiento del resultado se produce cuando las mercaderías dejan de formar parte del *stock* (FERNÁNDEZ, Luis O., *Impuesto a las Ganancias*, 2.ª ed., Ed. La Ley, Buenos Aires, 2009, p. 337). Este razonamiento puede ser rebatido diciendo que a la fecha de perfeccionarse el contrato, las variables positivas y negativas que arrojan el resultado son susceptibles de una valuación cierta tradicional con prescindencia de la fecha de entrega efectiva o simbólica.

39 Ver Peña, ob. cit., p. 917.

fluyó en la cuestión). El contribuyente «deven-gó» el gasto totalmente en el primer ejercicio. El fisco y los tribunales precedentes a la Corte Suprema no le dieron la razón. Pero esta última dijo que la obligación se había contraído al momento de la celebración del contrato y que, en consecuencia, el gasto se devengó en ese período.

En este fallo la Corte Suprema «marcó la cancha» al decir:

*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 las ganancias 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 surgen de lo dispuesto por la ley.*

«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».

Con el párrafo precedente quedó consagrado un concepto que, si no es original, al menos luce oportuno para zanjar cierto nivel de disputa: la Ley del Impuesto a las Ganancias reconoce un devengado fiscal autónomo (jurídico) y no depende del devengado contable (lo que no significa desconocer las soluciones coincidentes). Lo que la Corte Suprema nos viene a decir es que existe una definición legal que surge de la propia ley del gravamen, la que se integra con los

hechos jurídicos que le sirven de causa según el contenido adjudicado por el derecho común.

El caso versó sobre una obligación de hacer. Después que el contrato quedó perfeccionado con el consentimiento, el gasto se devengó en el período fiscal de la celebración. Es una consecuencia directa del «devengado jurídico».

Dijo la Corte Suprema:

*La erogación a cargo de la empresa actora tiene su origen en los contratos que suscribió con sus clientes, revendedores de los productos elaborados por aquella. De modo tal que, con independencia de que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada –el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora– durante un paso que abarca más de un ejercicio, lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionante se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria. En consecuencia, concordantemente con lo expuesto en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, toda vez que el gasto se originó en el ejercicio fiscal 1999 corresponde tenerlo por devengado en ese mismo año y deducirlo íntegramente en ese ejercicio.*

«En la Argentina conviven tres sistemas de valoración para juzgar las transacciones transnacionales entre empresas vinculadas».

Esta solución puede traer aparejada un desajuste con la lógica económica contable de la asociación gasto-ingreso, pues aquí el ingreso se devengará durante los tres ejercicios fiscales. Pero para la ley, guste o no, los gastos se restan de las ganancias producida por la «fuente» que

las origina (artículo 80)<sup>40</sup>. Además, el contrato tuvo principio de ejecución y, según los datos que revela la causa, se cumplió normalmente. Tampoco se trató de un contrato de ejecución continuada que justifique su apropiación temporal durante los distintos ejercicios.

## V. OTRAS VINCULACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Como introducción al tema, debería decirse que en la Argentina conviven tres sistemas de valoración para juzgar las transacciones transnacionales entre empresas vinculadas:

- Régimen de precios de transferencia de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- Regla del «valor razonable» en las NIIF, aun con el alcance acotado a las NIC 39,40 y 41.
- Acuerdo de Valoración de la OMC<sup>41</sup>.

Lo deseable sería que los tres sistemas convergieran a través de un mecanismo común de valoración. Pero ello no sucede.

La ley impositiva sigue la regla del «operador independiente» como principio general

---

40 Conf. FERNÁNDEZ, Luis, ob. cit., p. 342.

41 La Argentina adhirió por la Ley 23.311 (B.O 15.5.86) al acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y su Protocolo.

para juzgar los efectos de las transacciones entre empresas vinculadas (artículo 14, Ley del Impuesto a las Ganancias). Como prueba de si las prestaciones y condiciones de una transacción se ajustan a las prácticas de mercado entre partes independientes, se aplican, a opción del contribuyente, distintos métodos:

- a. Precios comparables entre partes independientes.
- b. Precios de reventa entre partes independientes.
- c. Costo más beneficios.
- d. División de ganancias.
- e. Margen neto de la transacción.

A los anteriores se agrega un sexto método (así se lo conoce en la jerga profesional), referido a exportaciones con sujetos vinculados que tengan por objeto cereales, oleaginosas, hidrocarburos y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería. En este caso, se obliga a tomar el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería –cualquiera sea el medio de transporte–, sin considerar el precio que hubiera sido pactado con el intermediario internacional, a menos que el precio convenido con este último fuera mayor.

La NIIF 13 brinda la plataforma común sobre cómo determinar el valor razonable en aquellos

casos en que otras normas NIIF se refieren a dicho valor. Proporciona un enfoque de valoración basado en los elementos a considerar, aunque no incluye normas de valoración específica para cada situación.

Bajo el estándar de la NIIF 13, valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes en el mercado.

Con anterioridad, el estándar contemplado en la NIIF 13 ya había sido concretado en las NIC 39 (Instrumentos Financieros), 40 (Propiedades de Inversión) y 41 (Actividad Agrícola). La potencial influencia recíproca entre los precios de transferencia y la NIIF se presentan en las NIIF 39 y 40, mientras que esta última plantea un posible conflicto con la valoración aduanera de los productos agrícolas exportados o importados.

«La NIIF 13 brinda la plataforma común sobre cómo determinar el valor razonable en aquellos casos en que otras normas NIIF se refieren a dicho valor».

No es difícil trazar una línea de contacto entre las normas de precios de transferencia y las NIIF, cuando existe un mercado activo de bienes (v. gr., NIC 41, punto 17). Estamos en el denominado nivel 1 de la jerarquía del valor razonable.

En cambio, las diferencias pueden surgir en los niveles 2 y 3 de dicha consideración jerárquica: el uso de variables distintas a los precios cotizados en mercados activos o que no estén basados en datos de mercados observables. En este punto, es comprensible que se produzca una influencia recíproca y una correspondencia entre la normativa fiscal y los

criterios de valor razonable NIIF; en particular, si el contribuyente opta por fijar sus precios de transferencia sobre los métodos «costo más beneficio», «división de ganancias» o «margen neto de la transacción». Y esto es así, porque allí se usan variables definidas, reconocidas o medidas también por las NIIF. Asimismo, deben respetarse las diferencias derivadas de ciertas especificaciones que separan los campos de actuación de uno y de otro tipo de normas. Suministra un ejemplo de estas diferencias la NIC 41, punto 23, y en ningún caso, el resultado que arroje la aplicación de las NIIF puede reemplazar la opción válida del contribuyente que recurre a un método diferente (v. gr., precio de reventa)<sup>42</sup>.

«Si bien debería existir una convergencia espontánea entre los tres sistemas de valuación (impositivo, contable y aduanero), pueden presentarse diferencias capaces de originar problemas entre el fisco y el contribuyente».

Existe una extensión de la problemática en la determinación del valor en aduana de la mercadería a los fines del pago de derechos.

---

42 NIC 41, punto 23: *Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes como las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.*

Según el Acuerdo de Valoración de la OMC, el valor en Aduana debe seguir al de las Normas NIIF.

Tal como lo demuestran los debates de la materia en la OCDE y en la Organización Mundial de Aduanas, las metodologías consagradas en las Directrices de la OCDE (extensivas al derecho interno) y las del Artículo VII del Acuerdo de Valor se parecen, pero no se identifican<sup>43</sup>.

De todo lo anterior, se extrae como conclusión que, si bien debería existir una convergencia espontánea entre los tres sistemas de valuación (impositivo, contable y aduanero), pueden presentarse diferencias capaces de originar problemas entre el fisco y el contribuyente.

Siempre será posible justificar esas diferencias en los distintos principios y objetivos particulares de cada ámbito, y en la medida en que el contribuyente fundamente, adecuadamente, su precio de transferencia, según la preceptiva de la Ley del Impuesto a las Ganancias, no debería merecer objeciones del fisco por la extrapolación de otras valuaciones.

Ante el panorama de potencial conflicto, conviene reivindicar el valor de los Acuerdos Anticipados de Precios (no admitidos en la Argentina) como el mejor instrumento para despejar incertidumbres entre el fisco y el contribuyente.

---

43 Ver GOTTIFREDI, Silvina, *Aspectos Procesales de precios de Transferencia y Valor en Aduana: Los acuerdos de precios y su posible implementación en la valoración aduanera de importación*, IV Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, AAEF, 2013.



## VI. LA REALIDAD ECONÓMICA EN LAS NIIF Y LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN

Bajo la influencia de las ideas imperantes en Italia y Alemania, la Argentina receptó tempranamente en su legislación (1946) el principio de la realidad económica como criterio de interpretación de la ley y una norma de calificación jurídica de los hechos para prevenir las conductas elusivas y evasivas.

Con un texto inalterado desde su origen, la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) dispone en su artículo 1 que en la interpretación de las normas impositivas se atenderá *al fin de las mismas y a su significación económica*. Como corolario, el artículo 2 prescribe: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes... Ordena captar su intención real de tales actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica. En cuyo caso la norma confiere una autorización para prescindir de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas; y encuadra la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.*

La reconducción del hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídi-

cas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes. La declaración conlleva a indagar cuándo se considera que una forma jurídica es inadecuada; y la respuesta, en este campo, se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y los contratos, toda vez que la licitud o la ilicitud en el terreno tributario debería ser acompañada por la licitud o por la ilicitud de la conducta en el conjunto del ordenamiento<sup>44</sup>.

«Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes».

---

44 El principio calificador contenido en el artículo 2, de la Ley 11.683, absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido. Lo que interesa es definir el límite externo de la norma, es decir, aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella para caer en la reconducción que se le autoriza al intérprete. Por debajo, vienen los comportamientos en que la transgresión al orden jurídico resulta más evidente. Lo cual significa que la prescindencia de la forma jurídica abre un abanico de posibilidades que da cabida, si se acepta la distinción, a las *conductas contra legem* y *en fraudem legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal, mas los problemas aparecen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la conducta, le confiere una norma de cobertura. En efecto, para el intérprete, las dificultades de encuadre surgen cuando la motivación de la conducta —y de la forma jurídica que la expresa— alcanza un resultado económico, que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado *prohibido* —según la definición tradicional del acto *in fraudem legis*—, sino un resultado liberado, total o parcialmente, del impuesto. La pregunta que debemos hacernos es si la motivación de alcanzar aquel resultado elusivo transforma, por ello, en irregular (*inadecuada*) a la forma jurídica que actúa sin desvío de su causa típica; porque lo que se desvía es la intención con que las partes la utilizan, antes que el camino cuya falta de habitualidad sirve para objetivar la conducta desviada.

Por su parte, la contabilidad siempre tuvo como objetivo reflejar la realidad económica y financiera de una empresa de la manera más fiel para asegurar su valor predictivo o ratificatorio, y ayudar a la toma de decisiones de los usuarios.

La técnica contable produce, entonces, una calificación económica antes que jurídica de los hechos; y los expone sobre la base de los principios contables.

Uno de esos principios fundamentales es la «realidad económica», también recogida en las NIIF y potenciada dentro de un marco conceptual que postula la relevancia y transparencia de la información, la utilidad para los usuarios y la representación fiel de la situación de la empresa. «Las NIIF son una contabilidad basada en principios o valores antes que en reglas».

Por un lado, existe una versión «teleológica» de la realidad económica, receptada en las directrices por la definición o medición de activo, pasivo y patrimonio. Así, por ejemplo, cuando la NIIF 13 proporciona una noción de «valor razonable» está atendiendo al principio de realidad económica.

Por el otro, las NIIF proponen un postulado teórico –como tal, de carácter indeterminado– de prevalencia de la sustancia económica sobre la forma. Dice el Marco Conceptual en su punto 4.6: «Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyace en la misma, y no meramente a su forma legal».

Finalmente, las NIIF consideran casos específicos. En tal sentido, el apéndice a la NIC 39 (*Instrumentos Financieros*), punto GA4, refiere: «Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal».

Y allí se brindan ejemplos de cómo contabilizar estas operaciones, confiriendo opciones al emisor.

La coonestación de la directriz con las normas jurídicas antiabuso o antielusión requiere de algunas precisiones.

Las NIIF son una contabilidad basada en principios o valores antes que en reglas. Eso se traduce en una mayor capacidad de ponderación y elasticidad por parte de quien emite los estados contables y de quien los audita. En el ejercicio de esa libertad de ponderación, puede haber ciertos casos «típicos», como el ejemplo del arrendamiento financiero que trae el citado punto 4.6. o el anexo a la NIC 39.

La contabilidad asume como presupuesto la regularidad o normalidad jurídica de la operación. Aquí radica, a mi juicio, la diferencia fundamental con las normas impositivas. Para la contabilidad, el emisor o auditor no analiza el desvío causal de la forma ni el uso meramente instrumental que podría conducir, bajo el estándar del derecho privado, a encuadrar el negocio bajo una forma jurídica «más adecuada». La «realidad económica» que fundan las normas impositivas impone siempre una recalificación jurídica por haberse constatado una anomalía

negocial con la intención de evitar el hecho imponible.

Por el contrario, la realidad económica que pondera el emisor no se construye sobre dicha anomalía, sino sobre la identidad, similitud o analogía de resultados. Y esta comprobación es igual tanto para los casos contemplados (los enunciados arriba) como para los no previstos.

Desde ya que la contabilidad también debería advertir sobre el caso de la divergencia anómala entre la causa típica del negocio jurídico y su expresión formal. Pero sería cándido pensar que planificaciones fiscales agresivas o abusivas sean reveladas por el emisor en contradicción con el efecto impositivo perseguido. Aun así, el auditor independiente puede desempeñar una función positiva en la exposición de las contingencias derivadas.

Los casos que no conllevan abuso o elusión de la norma fiscal son los que deben concentrar la atención. Y en ellos, el operador, formado en las ciencias económicas y contables, está autorizado a hacer lo que le estaría vedado al intérprete tributario: calificar por el resultado. De ahí que es tan válido decir que la «realidad económica» es solo una, como sostener que no pueden confundirse los ámbitos en los que actúa, los operadores que la ponderan, los propósitos que persiguen y la estrictez del principio de legalidad en materia tributaria para fijar los aspectos materiales, espaciales y temporales del hecho imponible.

## VII. REFLEXIONES SOBRE EL ABANDONO DEL COSTO HISTÓRICO CON ESPECIAL REFERENCIA A LA VALUACIÓN DE INVENTARIOS. ENFOQUES CONTABLE E IMPOSITIVO

El costo histórico constituyó la base de la contabilidad tradicional hasta que los debates que siguieron al *Sandilans Report* movieron el eje hacia una contabilidad a costos corrientes<sup>45</sup>.

«La contabilidad también debería advertir sobre el caso de la divergencia anómala entre la causa típica del negocio jurídico y su expresión formal».

En la Argentina, el maestro Reig fue un firme defensor del costo histórico al señalar que el método obviaba toda apreciación subjetiva, particularmente en el tratamiento de los bienes de cambio y en la depreciación de los bienes de uso, expresándose asociado a las siguientes bases de la contabilidad tradicional:

- a. la unidad monetaria de medida;
- b. el cómputo de los bienes en los balances con referencia a su costo, excepto el caso en que el valor de mercado fuera menor, tratándose de bienes de cambio;
- c. el concepto de beneficios resultantes, circunscripto solo a aquellos realizados durante el período fiscal.

En 1983, la Ley 22.903 modificó la Ley de Sociedades al incorporar el requisito de llevar

---

45 Inflation Accounting Committee. Chairman F.E.P. Sandilans Esq C.B.E.: "Inflation Accounting"-London- Her Majestic's Stationary Office-1975.

estados contables en moneda constante. Esta disposición generó el dictado de la Resolución Técnica 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que desarrolló las normativas para que los estados contables receipten las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda. El ajuste fue inaplicable desde 1995 hasta 2001, en que rigió la denominada *convertibilidad* (1 \$= 1 USD). Se restableció fugazmente en el período 2002/2003<sup>46</sup>, para ser suspendida hasta la actualidad por el Decreto 664/03<sup>47</sup>.

El abandono del costo histórico y su reemplazo por los costos corrientes, convenientemente acompañado por la ley impositiva, produjo como consecuencia una fractura con el principio de realización de la renta, generando la gravabilidad del incremento del valor por simple tenencia de los bienes del activo. En la Ley de Impuesto a las Ganancias, para establecer el resultado por diferencias de inventario, se calcula el costo de la mercadería vendida tomando en cuenta el costo de la última compra

---

46 Poco tiempo antes, había sido dictada la RT 17 (2000), la que dispuso en el punto 3.1 *Expresión de moneda homogénea: ... en un contexto de inflación o deflación los estados contables deben expresarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponde, a este efecto deben aplicarse las normas contenidas en la RT 6 (Estados contables en moneda homogénea).*

47 Ver *Ajuste por inflación*, Deloitte Argentina, informe del 30 de abril de 2006, en [https://www.deloitte.com/assets/.../arg\\_dba\\_ajustes\\_inflación\\_200060717.pd](https://www.deloitte.com/assets/.../arg_dba_ajustes_inflación_200060717.pd). Consultado el 30 de junio de 2014.

(mercadería de reventa) o de la última venta, menos gastos de venta y margen de utilidad (productos elaborados), o costo de producción.

Para las empresas, esta inequidad de la gravabilidad de rentas no realizadas se vio acentuada con la adopción de renta «incremento patrimonial más consumo», inspirada en las tesis de Haig Simons<sup>48</sup>.

Nuestro ILADT se ocupó del tema en las XI Jornadas (Río de Janeiro, 1983) al declarar en el punto 4 de la Resolución adoptada: «La ley no puede establecer como aspecto temporal de la hipótesis de incidencia un momento anterior al de la adquisición efectiva de la disponibilidad, sea cual fuere el concepto de renta adoptado».

En nuestra opinión, la gravabilidad de las rentas no realizadas afecta el principio de capacidad contributiva en su versión de garantía del derecho del contribuyente, pues una renta no realizada afecta su capacidad de pago y bien puede sostenerse que no se encuentra definitivamente incorporada a su patrimonio. El famoso Informe Carter (1966), en sintonía con la clásica doctrina de Adam Smith sobre los postulados de la imposición, sostuvo la inconveniencia de gravar la renta no realizada por los problemas de liquidez que causaría<sup>49</sup>.

---

48 Sobre las distintas definiciones de renta desde la perspectiva de la política fiscal, ver *Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, de REIG, Enrique, en *Doctrina Tributaria*, ERREPAR, Tomo XIII, febrero de 1993. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1967.

49 Informe Carter. Informe de la Real Comisión sobre Fiscalidad. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, vol. II, pp. 57 y 58.



Claro que la contabilidad a costos históricos no podría –no debería– desentenderse de la depreciación del poder adquisitivo de la moneda bajo ciertos aumentos considerados relevantes.

Como homenaje al maestro Reig, que tanto afecto y dedicación demostró hacia el ILADT, dejamos sentada su posición: «A fines impositivos debe mantenerse el concepto de realización del beneficio ceñido a la contabilidad tradicional basada en costos históricos, corregidos mediante la utilización de índices de precios a fin de costear los ingresos para expresar en la misma moneda los dos componentes de los resultados derivados de la venta de bienes o servicios»<sup>50</sup>.

Buenos Aires, julio de 2014

---

50 REIG, Enrique, ob. cita en nota 11.

Relaciones entre la Contabilidad  
y el Derecho Tributario  
INFORME RELATIVO AL  
DERECHO ESPAÑOL

Felipe Romero García

Profesor de Derecho Financiero y Tri-  
butario de la Universidad de Cádiz



## I. NORMATIVA REGULADORA DEL DERECHO CONTABLE ESPAÑOL

La incorporación al Código de Comercio (en adelante C.co.) de los principios de contabilidad generalmente aceptados mediante la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE, que tuvo su desarrollo a través del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) de 1990, aprobado por el RD 1643/1990, de 20 de diciembre, marcan el nacimiento de nuestro actual Derecho contable y establecen unas normas de obligado cumplimiento para todas las empresas que, además, presentan un importante grado de armonización con el resto de los países de la Unión Europea<sup>1</sup>.

---

1 Actualmente es el Título III del C.co., «De la contabilidad de los empresarios» (arts. 25 a 49, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea) el que regula, con carácter general, y sin perjuicio de las especialidades que afectan a determinadas entida-

Por su parte, la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, cuyo Título VII se ocupa de «Las cuentas anuales» (artículos 253 a 284), contempla aspectos relativos a la formulación, contenido, agrupación y separación de partidas en las cuentas anuales. También determina los requisitos para presentar cuentas anuales abreviadas, así como el contenido de la memoria y del informe de gestión. Finalmente, se determinan aspectos mercantiles relativos a la verificación (auditoría), aprobación y depósito de las cuentas anuales<sup>2</sup>.

«La Ley de Sociedades de Capital contempla aspectos relativos a la formulación, contenido, agrupación y separación de partidas en las cuentas anuales.».

---

des, aspectos generales sobre los libros de los empresarios, cuentas anuales, así como la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades.

Es de destacar que es en este cuerpo legal donde se recogen los principios contables, supeditados en todo caso al principio básico de imagen fiel, que implica exigir en última instancia la calificación de los hechos económicos atendiendo al fondo económico de los mismos y que permite la inaplicación de otros principios siempre que la misma no altere de forma significativa dicha imagen fiel (art. 38. 2 C.co). En cuanto al resto de principios, vienen recogidos en el artículo 38 C.co., destacando el de empresa en funcionamiento y mantenimiento de criterios de valoración y devengo. Como novedad, la ley 16/2007 introdujo los de moneda funcional y el de valoración según valor razonable, siendo igualmente destacable la supresión de la primacía del principio de prudencia en caso de conflicto y su matización en caso de condiciones de incertidumbre.

2 En desarrollo de los aspectos relativos al registro y publicidad de los Libros contables y las cuentas anuales, cabe mencionar el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real decreto 1784/1996, de 19 de julio.

El desarrollo reglamentario se materializa en el actual Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al amparo de la habilitación normativa contenida en la letra a) del apartado 1 de la Disposición Final Primera de la Ley 16/2007, y en el PGC PYMES (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas)<sup>3</sup>.

Respecto a las normas sobre la Auditoría de cuentas y las Cuentas anuales consolidadas, la regulación se encuentra en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas; en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas; y en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Nor-

---

3 El Plan General de Contabilidad establece la forma de contabilizar los distintos hechos y elementos económicos. En concreto, estas normas incluyen el marco conceptual, normas de registro y valoración, cuadro de cuentas, relaciones entre las cuentas, así como modelos y normas de elaboración de las cuentas anuales.

A ello deben sumarse las Órdenes de adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad dictadas al amparo del apartado 2º de la Disposición Final Primera de la Ley 16/2007, de obligado cumplimiento para aquellas sociedades cuyo objeto social esté incluido en las normas de aplicación de cada adaptación sectorial (constructoras, inmobiliarias, aseguradoras, entidades sin fines lucrativos, cooperativas, entre otras). También deben ser citadas a estos efectos las circulares del Banco de España para las Entidades de Crédito.

mas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

Finalmente, se autoriza también al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para que apruebe normas de obligado cumplimiento en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias, en particular, en relación con los criterios de reconocimiento y reglas de valoración y elaboración de las cuentas anuales<sup>4</sup>.

A las fuentes normativas de derecho interno se superponen las normas comunitarias en materia contable, las Directivas de las que son trasposición las normas internas, y los Reglamentos que han adquirido especial protagonismo en esta materia a raíz del proceso de adopción de las NIIF por la Unión Europea.

---

4 Esta habilitación al ICAC se encuentra recogida en la Disposición Final Primera de la Ley 16/2007, y se reitera por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad en su Disposición Final Tercera.

Estas Resoluciones se configuran, por tanto, como auténticas normas jurídicas de desarrollo de la normativa contable, sujetas en su elaboración a los procedimientos previstos en la Ley del Gobierno para la aprobación de Reglamentos (artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre), lo que incluye el trámite de audiencia y la posibilidad de información pública. Como tales normas, esas Resoluciones son de obligado cumplimiento y podrán ser impugnadas por quienes puedan verse afectados por tener intereses legítimos en juego.

En cambio, las Consultas del ICAC carecen de valor normativo, constituyendo interpretación auténtica de las normas contables destinada a aclarar dudas concretas no incluidas de forma específica en la normativa anteriormente mencionada.

## II. LLEVANZA DE CONTABILIDAD Y VALOR PROBATORIO DE LA CONTABILIDAD

### 1. Obligación y modo de llevanza de la contabilidad

«A las fuentes normativas de derecho interno se superponen las normas comunitarias en materia contable, las Directivas de las que son trasposición las normas internas, y los Reglamentos que han adquirido especial protagonismo en esta materia ».

El Código de Comercio, en su artículo 25.1, establece que todo empresario (social o individual) deberá 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. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario. Además, las sociedades mercantiles deberán llevar, también, un libro de actas (art. 26.1 C.co).

El PGC, como desarrollo del Código de Comercio, fija su obligatoriedad, igualmente, para cualquier empresa.

Por su parte, la normativa tributaria refuerza, si cabe, la obligatoriedad de llevar y conservar libros de contabilidad<sup>5</sup>.

---

5 Como obligación de carácter formal la caracteriza el art. 29.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Con referencia a las facultades de la Inspección de los tributos, el artículo 142 de la LGT señala que las actuaciones inspectoras se realizarán, entre otras, mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar.

Y de forma más específica, en el ámbito del Impuesto sobre



Los empresarios, o sus herederos, conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado «En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a conservar los libros o justificantes».

---

Sociedades, el artículo 133 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), en su apartado primero, establece que los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, las entidades parcialmente exentas llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.

En consonancia con la anterior obligación, el apartado segundo del propio precepto faculta a la Administración Tributaria para realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad, los archivos y soportes magnéticos.

En el caso de las entidades dominantes de los grupos de sociedades del art. 42 del Código de Comercio, estarán obligadas, a requerimiento de la Inspección de los Tributos formulado en el curso del procedimiento de inspección, a facilitar la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de las entidades pertenecientes al grupo que no sean residentes en territorio español.

Es obligatorio a efectos fiscales guardar los documentos contables correspondientes a ejercicios en los que se declaren pérdidas con el fin de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación se pretenda. Lo mismo puede predicarse por las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que tuviesen su origen en ejercicios prescritos que deberán acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones y la contabilidad en la que traen causa, con los oportunos soportes documentales.

en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales. El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime de este deber. En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a conservar los libros o justificantes durante el plazo indicado.

Los libros obligatorios tienen que ser llevados con determinadas formalidades y cumplir con ciertos aspectos materiales para garantizar, en lo posible, la veracidad y exactitud de sus asientos<sup>6</sup>. Los documentos contables deberán mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad<sup>7</sup>.

---

6 La contabilidad se lleva en los libros de comercio anteriormente citados, todos ellos encuadernados, foliados y legalizados, aunque en este último aspecto con un amplio margen de tolerancia que incluso permite la utilización de hojas sueltas que posteriormente pueden ser encuadernadas para su legalización por el Registro Mercantil (art. 27 C.co). Las cuentas anuales, que forman una unidad, comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria (art. 34 C.co. y 254 Ley Sociedades de Capital). Se presentará para su depósito en el Registro Mercantil certificación de los acuerdos de la junta general de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de dichas cuentas, así como del informe de gestión y del informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría (artículo 279 LSC).

7 El artículo 29.1 del C.co. expone que todos los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente

Finalmente, por lo que respecta a la obligación de auditar las Cuentas Anuales en España, recientemente la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores, ha modificado los límites establecidos para someter obligatoriamente a auditoría las Cuentas Anuales. En la actualidad, no existirá esta obligación para las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, en la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas del activo no supere los 2 850 000 euros. b) Que el importe neto de la cifra anual de negocios no supere los 5 700 000 euros. c) Que el número de media de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50<sup>8</sup>.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior<sup>9</sup>.

---

que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la Ley, el Reglamento o la práctica mercantil de general aplicación.

8 Con independencia de lo anterior, hay otras entidades sujetas a auditoría obligatoria, como las señaladas en la Disposición Adicional 1ª de la Ley de Auditoría de Cuentas (por ejemplo, sociedades que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados, que emitan obligaciones en oferta pública, que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, etc.), así como aquellas sociedades que en su regulación específica así se establezca (por ejemplo, entidades aseguradoras, sociedades de garantía recíproca, instituciones de inversión colectiva, etc.).

9 Es de destacar que se ha roto el paralelismo que existía entre la obligación de formular balance no abreviado y la obligación de someter a auditoría las Cuentas Anuales,

La ausencia de contabilidad o las irregularidades contables tienen importantes efectos tributarios. A saber, además de la pérdida del derecho a disfrutar de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal condicionadas al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa contable, puede dar lugar, en casos extremos, a la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles, siempre y cuando la Administración no pueda acceder al conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles.

«La ausencia de contabilidad o las irregularidades contables tienen importantes efectos tributarios».

Puede dar lugar, también, a calificar una infracción como grave o muy grave, según el grado de incidencia de las irregularidades contables (art. 184.3 LGT). Por último, el incumplimiento de obligaciones contables y registrales puede llegar a suponer una infracción tributaria (art. 200 LGT) e, incluso, un delito contra la Hacienda Pública (art. 310 del Código Penal).

---

quedando sometidas a la obligación de auditar sus cuentas parte de las PYMES con posibilidad de formular Cuentas Abreviadas. En efecto, el artículo 257 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (también modificado por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores), establece los límites para poder formular cuentas abreviadas, indicando que podrán formularlas las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias citadas.

## 2. Valor probatorio de la contabilidad

Por lo que respecta al valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables, el art. 31 del C.co. se limita a indicar que será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho<sup>10</sup>. El Tribunal Supremo ha declarado

reiteradamente que los Jueces pueden valorar la prueba en su conjunto, de manera que otros medios probatorios pueden desvirtuar lo que resultara de los libros de comercio.

«Los asientos de los libros carecen de sustancia jurídica y no tienen fuerza para acreditar hechos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial».

Por tanto, la prueba de libros de contabilidad se introduce en el marco de la apreciación conjunta de la prueba y en el sistema de prueba libremente apreciada. Consecuentemente, los libros contables no son un medio privilegiado de prueba<sup>11</sup>.

---

10 De acuerdo con tales reglas (generales del Derecho), la contabilidad puede ser valorada como prueba documental y también puede ser objeto de reconocimiento judicial, aparte de poder ser objeto de prueba pericial y, en última instancia, de ser un soporte para las presunciones.

11 En la antigua redacción del Código de Comercio, una contabilidad llevada en tiempo y forma hacía fe y destruía cualquier otra prueba en contrario, salvo, naturalmente, la de otra contabilidad también llevada en tiempo y forma. El cumplimiento de los requisitos de tiempo y forma se convertía en esencial para la validez de la contabilidad como medio de prueba. La reforma introducida en el Título III del Código de Comercio por la Ley 16/1973, de 21 de julio, puso fin, en gran parte, con ese estado de cosas, al pasar a establecerse que el valor probatorio de los libros y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales de Derecho. Se pasó, pues, de un sistema en el que toda contabilidad que se ajustase a unos requisitos

También afirmó el Alto Tribunal, en su sentencia de 21 de marzo de 1963, que los asientos de los libros carecen de sustancia jurídica y no tienen fuerza para acreditar hechos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial<sup>12</sup>.

A la vista de la generalidad del criterio recogido en el referido precepto del C.co., podría pensarse, inicialmente, en la posible aplicación del art. 1228 Código civil, conforme al cual «Los

---

formales gozaba de una presunción legal de veracidad a otro en el que esa veracidad se aprecia por el Juez.

12 La cuestión de la naturaleza del asiento ha resultado controvertida, cabiendo anotar al respecto dos posturas contrapuestas. Por un lado, la que sostiene falta de significación jurídica decisiva en la contabilidad. Según esta posición, los asientos en los libros contables no tienen por sí mismos sustancia jurídica; acreditan hechos y modificaciones de carácter patrimonial, no hechos jurídicos directamente. Objeto del asiento no son nunca los contratos, sino las prestaciones patrimoniales derivadas de aquéllos. El valor probatorio de los libros consiste en demostrar hechos materiales, no hechos jurídicos ni derechos. Tampoco la anotación crea y menos constituye relaciones jurídicas.

Contrariamente, se encontraría la posición que entiende que los asientos contables recogen prestaciones que, en cumplimiento de los contratos, se hacen las partes y, en consecuencia, pueden probar hechos que tienen efectos jurídicos. La anotación contable no es sino la trascripción en una cifra, del resultado de un análisis jurídico al cual el contable ha debido de proceder mentalmente. Hay, pues, en todo caso, una interposición del Derecho que interpreta, traduce y resume el hecho o negocio anotado, por lo que no cabe negar al asiento un cierto valor jurídico en cuanto produce determinadas consecuencias jurídicas.

En buena medida la discusión ha estado condicionada por su frecuente encuadramiento dentro del proceso judicial, girando, en lo fundamental, en torno a la caracterización del asiento como confesión extrajudicial, sobre lo que existen posiciones encontradas.

asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad; pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen». La jurisprudencia se ha decantado por la inaplicabilidad en la materia de la referida norma, por las razones que la Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de diciembre de 2002 (recordando anteriores pronunciamientos), acota en los siguientes términos: «que la norma en cuestión no alude a la fuerza probatoria que puedan tener los libros y registros llevados por una de las partes suscritos por ella, sobre todo si se hace en cumplimiento de una obligación legal, y que son utilizados en litigio, en la cual queda al arbitrio de los órganos jurisdiccionales de instancia fijar su alcance atendiendo a la clase de documentos de que se trate, a sus formalidades, a la relación jurídica proclamada y a la intervención que en la misma o en su reflejo documental pueda haber tenido la contraparte (sentencia de 15 de abril de 1969)».

Respecto al ámbito tributario, sostuvo el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de julio de 1998 (RJ 1998\7504) que «desde un punto de vista general, la contabilidad tiene un valor estrictamente probatorio, que irradia en todo el ámbito tributario (...). La contabilidad, en nuestro ordenamiento, por otra parte, tiene valor relativo y no absoluto, valor probatorio y no constitutivo. Todos los datos contables pueden ser bien confirmados o bien destruidos por otros medios de prueba», añadiendo seguidamente que «la normativa tributaria sin perjuicio de destacar la obligación de poner a disposición de la Inspección la contabi-

«La contabilidad, en nuestro ordenamiento, por otra parte, tiene valor relativo y no absoluto, valor probatorio y no constitutivo».

alidad, conservada como ordena el Código de Comercio, también exige a los sujetos pasivos aportar a la Inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para conocer los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, por lo que resulta obligado concluir que a dicha facultad de la Inspección corresponde recíproco derecho de los contribuyentes, en orden a aportar prueba distinta de los estrictos medios contables». Concluye el Alto Tribunal que «en definitiva, la contabilidad es un elemento más de los que utiliza la Administración tributaria para fijar las bases imponibles».

Expuesto esto, se hace preciso constatar si existe o no alguna especialidad en el ámbito tributario, donde la Contabilidad constituye un medio de prueba y un instrumento de control. En los procedimientos y procesos que versen sobre materia tributaria el valor probatorio de la contabilidad viene regulado por la normativa del Código de Comercio, con carácter general. Sin embargo, existen especialidades tan destacadas que, siendo cierta la afirmación anterior, quizá pueda afirmarse que en determinados tributos el valor probatorio de la contabilidad es privilegiado. Esto acontece en los impuestos que gravan la renta o el beneficio en régimen de estimación directa.

En el Impuesto de Sociedades la autoliquidación debe ser efectuada en consonancia con los datos que se desprenden de la contabilidad. Conforme al art. 108.4 LGT, los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidada-



ciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. Ello implica que, de una parte, el sujeto pasivo no las pueda rectificar libremente y, de otra, que la Administración Tributaria tampoco puede practicar liquidación al margen de ellas si previamente no prueba su falsedad o inexactitud. Esto podría conducir a considerar que esta presunción de certeza cubre a la totalidad de los datos y elementos consignados en la autoliquidación, que tratándose del IS incorpora la transcripción del balance, del estado de cambios en el patrimonio neto y de la cuenta de pérdidas y ganancias, los cuales, por consiguiente, se presumirían ciertos. De admitirse la extensión de los efectos de esta presunción de certeza se vería reforzado el valor probatorio de la contabilidad en el ámbito fiscal<sup>13</sup>.

«La economía se estiró mucho, la educación se estiró un poco y la seguridad nada. Por eso hay inseguridad, porque si no hay suficientes policías, serenos, entonces va a haber inseguridad».

---

13 Algún pronunciamiento puede encontrarse en dirección contraria. Es el caso de la sentencia de la Audiencia Nacional, de 24 de marzo de 1997 (JT\1997\405), que rechazando la tesis sustentada en la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y contabilidad, afirma que «el recurrente habla de resultados contables, pero de lo que se trata es de determinar la fuente o el origen de esos resultados contables que como rendimiento de su actividad empresarial ha declarado. No se debe olvidar que las presunciones juegan en el marco de la legalidad del hecho sobre el que se fundamenta la presunción, y cuya acreditación es exigida legalmente, como establece el artículo 1249 del Código Civil. Es precisamente este hecho el que ha de ser acreditado».

No obstante, la tendencia judicial a valorar libremente las pruebas y «en su conjunto», los libros y la contabilidad producen «per se» una cierta fe que la jurisprudencia ha proclamado. Es común en ella reconocer valor probatorio a la contabilidad previa constatación de que no se han detectado anomalías<sup>14</sup>. Incluso frente a una presunción legal, cuyo efecto es dar por demostrado un hecho, su contrario se ha dado por probado simplemente en virtud de ausencia de anotación en contabilidad<sup>15</sup>.

---

14 En la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 2014 (JT\2014\877), puede leerse: «Del bloque normativo aplicable en materia de contabilidad se desprende que, los libros de comercio y la contabilidad tienen fuerza probatoria, siempre y cuando la contabilidad como tal y los demás libros de comercio, se lleven dando cumplimiento a lo exigido por dichas normas, estando, por otra parte, facultada la Administración tributaria para comprobar toda la documentación contable que se le proporcione con motivos de actuaciones de comprobación».

15 En diversas ocasiones, el Tribunal Supremo se ha manifestado a favor de la admisión de la contabilidad como prueba de la gratuidad de un préstamo. En concreto, para el Alto Tribunal resulta evidente que al no reflejar la contabilidad de la prestataria ningún ingreso por este concepto en favor del prestamista (lo cual hubiera favorecido la situación tributaria de la Sociedad), hay que reconocerle valor probatorio de aquel hecho negativo, de suyo suficiente para desvirtuar la presunción iuris tantum de onerosidad y entender probado que la operación fue gratuita (sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 1992 (RJ 1992\8987). En la Sentencia de 14 diciembre 1994 (RJ 1994\9881), el Alto Tribunal vuelve a admitir la contabilidad de la sociedad prestataria en que no figura cargo alguno por los intereses, pues es evidente que se trata de la prueba de un hecho negativo (no devengo intereses) que, por su naturaleza, ha de acreditarse de forma indirecta. En el mismo sentido, en su sentencia de 19 de enero de 1996 (RJ 1996\1701), sostiene: «La realidad demuestra que le es muy difícil al socio probar por sí mismo,

Por otra parte, las anomalías no privan de toda fuerza probatoria a la contabilidad. Los libros que no reúnen todos los requisitos legales no carecen en absoluto de fuerza probatoria (sentencia Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1961), y la estimación de libros que no reúnen los requisitos oficiales exigidos por el Código de Comercio es no solo lícita y posible, sino además, sin prejuzgar el resultado, obligada ante la falta de otros medios de prueba (sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1974). Por tanto, no siempre una anomalía contable de índole material determina la imposibilidad de verificar la contabilidad. Es incuestionable que en el seno de un procedimiento de inspección tributaria la contabilidad irregular habrá de ser examinada y valorada<sup>16</sup>. De hecho, que la Administración solo

---

que no ha cobrado intereses, dado que las personas físicas no están obligadas a llevar contabilidad y que se trata de una prueba de carácter negativo (“probatio diabólica”), por ello, en estos casos, la prueba se residencia, normalmente, en la contabilidad de las sociedades prestatarias. Sería prueba suficiente para destruir la presunción legal, como ha declarado esta Sala en varias Sentencias, entre otras, en la de 7 octubre 1992, que se hubiera comprobado que la contabilidad (...) reflejaba correctamente la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y de sus resultados, y que no figuraba registrado pago alguno por intereses derivados de los préstamos indicados». Tesis esta que ha venido siendo aplicada por la propia Administración en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 octubre y 14 noviembre 1987, y 9 febrero 1988.

16 En la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012 (Rec. 259/2010), a la hora de dar o no validez a los libros de contabilidad a efectos de la prueba del origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito, se afirma que «la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a

pueda acudir a la estimación indirecta cuando el incumplimiento de las obligaciones contables sea «sustancial» viene a confirmar que el legislador estima que el incumplimiento de requisitos no sustanciales no invalida a la contabilidad como medio de prueba.

### III. LA REFORMA CONTABLE DE 2007 INSPIRADA EN LAS NIIF

«Las anomalías no privan de toda fuerza probatoria a la contabilidad. Los libros que no reúnen todos los requisitos legales no carecen en absoluto de fuerza probatoria».

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, junto con el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), representa el colofón en España de un largo proceso de construcción y armonización del Derecho contable comunitario, basado en la recepción de las Normas Internacionales de Contabilidad por la UE y en la coordinación de éstas con las Directivas contables<sup>17</sup>.

---

la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental».

17 El objetivo inicial enfocado al logro de una cierta homogeneidad en las normativas contables de los Estados Miembros a través de la Cuarta y Séptima Directivas, fue replanteado con el objeto de alcanzar unas cotas más ambiciosas de homogeneidad en la información contable. Estos nuevos

## Una vez descartada la posibilidad de crear por la UE unas normas contables que pudieran gozar

objetivos venían impulsados, en gran medida, por la necesidad de facilitar a las grandes empresas europeas el acudir a los mercados internacionales, tanto dentro como fuera de la Unión Europea.

Un primer paso en esta estrategia contable de la Unión Europea fue la Comunicación de la Comisión Europea de noviembre de 1995: «Armonización Contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional». En este documento se apunta que si bien las Directivas han proporcionado una base armonizada para la elaboración de las cuentas anuales de las empresas, las cuentas elaboradas según las Directivas contables no cumplían con las normas más exigentes establecidas en otras partes del mundo. Sobre esta base, la Comisión plantea la necesidad de adoptar las medidas necesarias para que las normas internacionales de contabilidad fuesen compatibles con las Directivas y que, asimismo, las nuevas normas internacionales que estén pendientes de formular sean coherentes con la legislación de la Unión.

En el Consejo Europeo de Lisboa del 23 y 24 de marzo de 2000 se fijó como uno de sus objetivos el desarrollo de un mercado financiero común en Europa, regido por los criterios de eficacia y transparencia. Para ello, junto con otras iniciativas, se inició un proceso de reforma de la normativa contable comunitaria que pretendía homogeneizar la legislación contable de los distintos Estados miembros.

El 13 de junio de 2000, la Comisión emitió una nueva Comunicación: «La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir». En este documento se establece un calendario para impulsar la realización de un mercado único de valores, para lo cual es urgente una actuación en el ámbito de la información financiera con el objetivo de aumentar la comparabilidad de los estados financieros, por considerar que estos documentos constituyen el vínculo esencial entre emisores e inversores, y que son la base del sistema de información del mercado.

La estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera ha tenido su reflejo normativo en la aprobación de numerosas normas comunitarias, alguna de las cuales citaremos en este trabajo.

de reconocimiento internacional en el corto plazo para ser utilizadas por los emisores de valores europeos, la Comisión disponía de dos modelos internacionalmente reconocidos: las normas contables de los EE. UU. –los US GAAP– o las NIIF.

La tradición contable de la Europa continental basada en principios de amplia formulación que deben ser, en cada caso concreto, interpretados de acuerdo con el objetivo último de imagen fiel decantaban la balanza en favor de las NIIF, en tanto que ofrecían un marco más neutral para la Comisión, sin obviar el aspecto político, en tanto que la nula capacidad de la UE para influir en el procedimiento de aprobación y revisión de los US GAAP implicaba una renuncia inasumible políticamente para la UE.

Ahora bien, la recepción de las NIIF nunca se ha planteado como una mera remisión en blanco al conjunto de normas que pudiera emanar del IASB. La Comisión no controla a este organismo privado y debe velar por la coherencia entre las NIIF, las Directivas Contables y los eventuales intereses de la UE. La Comisión debe garantizar que la UE mantenga los medios de control suficientes para corregir cualquier deficiencia o problema en relación con las NIIF. Para ello, la integración normativa de las NIIF en el ámbito de la Unión se lleva a cabo mediante un mecanismo específico de convalidación y control cuya finalidad es salvaguardar la conformidad con las Directivas de las normas e interpretaciones que tratan de incorporarse<sup>18</sup>. Las normas del IASB a

---

18 El mecanismo de adopción de las NIIF se apoya en un órgano técnico, denominado Comité Técnico Contable –el

aplicar en la Unión serán únicamente aquellas que hayan sido aprobadas o convalidadas mediante este mecanismo (Normas internacionales comunitarizadas, en adelante NICE). Una vez que una NIIF ha sido adoptada por la Comisión, como resultado de este proceso, será objeto de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) en forma de Reglamento.

La importancia que la Unión Europea ha concedido al proceso de armonización contable se ve reflejada en la utilización, a partir del 2000, de los Reglamentos como técnica normativa para la armonización contable. Los reglamentos son de aplicación obligatoria y tienen efecto directo en todos los Estados miembros.

El Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las NIIF, estableció el procedimiento para la adopción de las NIIF por parte de la Unión Europea y obligó a las sociedades emisoras de valores con cotización oficial en mercados secundarios de la UE a que presentaran cuentas consolidadas formuladas de acuerdo con las NICE. La recepción material de las NIIF –y, consecuentemente, la creación de las NICE– se produjo inicialmente mediante el Reglamento 1725/2003, que ha sido objeto de modificaciones posteriores a través de otros Reglamentos que han ido adoptando nuevas NIIF o modificando algunas ya adoptadas<sup>19</sup>.

---

European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG– y un órgano político, el Comité de Reglamentación Contable: el Accounting Regulatory Committee, ARC.

19 En noviembre de 2003, la Comisión hizo públicos una serie de comentarios, sin valor normativo per se, a determinados artículos del Reglamento 1606/2002, aclarando la in-

Las NICE son, por tanto, de aplicación directa en España para la formulación de Cuentas Anuales consolidadas de las entidades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado secundario de la UE. También son de aplicación directa para aquellos grupos consolidados que opten por formular sus cuentas consolidadas bajo NICE.

«La importancia que la Unión Europea ha concedido al proceso de armonización contable se ve reflejada en la utilización, a partir del 2000, de los Reglamentos como técnica normativa para la armonización contable».

Dado que el Reglamento 1606/2002/CE en relación a las cuentas anuales consolidadas de grupos no cotizados y las cuentas anuales individuales de sociedades tanto cotizadas como no cotizadas ofrecía a los distintos Estados miembros la opción de aplicar las NICE<sup>20</sup> o continuar aplicando su Derecho

---

teracción entre los Reglamentos que adoptan las NIIF y las Directivas contables. Entre los distintos criterios fijados por la Comisión en los comentarios deben destacarse que las NIIF que sean adoptadas por la UE no deben necesariamente cumplir de forma estricta todas y cada una de las disposiciones de las Directivas contables. Por otra parte, las NIIF rechazadas y las no aprobadas por la UE pueden servir de orientación para la elaboración de los estados financieros. También se indicaba que cuando las NICE sean de aplicación para la elaboración de los estados financieros de una sociedad, bien por imposición del Reglamento 1606/2002, bien por opción del legislador nacional, el derecho nacional no podrá imponer ni sus propios formatos ni podrá exigir la aplicación de ninguna norma transpuesta de las Directivas contables. Por tanto, los Estados miembros no podrán aplicar ninguna norma nacional que sea contraria, restrinja o se oponga al cumplimiento de una NICE.

20 Esta posibilidad reconocida a los Estados miembros requería, con carácter previo, la adaptación de la Cuarta y Séptima Directiva a las Normas internacionales de contabilidad. Las cuentas individuales de las sociedades de la UE debían



contable interno, el legislador español tenía dos posibilidades a la hora de afrontar la reforma del modelo contable: la primera consistía en aprobar una reforma de extensión mínima que se limitara a adaptar el derecho interno a las Directivas europeas. La segunda, que es la que se decidió seguir, supone emprender un proyecto más ambicioso que conlleva una transformación de gran calado del derecho contable español.

Una vez decidida la transformación radical del Derecho Contable interno para su adaptación a las NIC/NIIF existían, de nuevo, dos opciones de política legislativa. De un lado, permitir o imponer a todas las sociedades la elaboración de sus cuentas individuales de acuerdo con las reglas NIC/NIIF, incorporadas por Reglamentos Comunitarios para las cuentas consolidadas de grupos de sociedades cotizadas (incorporación de NIC/NIIF en bloque)<sup>21</sup>. De otro,

«La adopción selectiva (no en bloque) de las normas internacionales de contabilidad fue la que se impuso».

---

también elaborarse atendiendo a criterios si no uniformes al menos comparables y coherentes con los requeridos para los grupos consolidados. La Cuarta y Séptima Directiva fueron modificadas mediante la Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, que introdujo el método del valor razonable como alternativa al coste histórico para determinados instrumentos financieros, y por la Directiva 2003/51/CE del Parlamento y del Consejo.

21 Esta alternativa es especialmente atractiva para todos quienes sostienen la aplicación pura y directa del modelo contable del IASB, y que, al tiempo, entiendan que la regulación contable es una cuestión estrictamente técnica que debe conferirse a organizaciones profesionales. Inversamente, esta alternativa es rechazada por quienes, en síntesis, estiman que la regulación contable, sin perjuicio de su naturaleza sustancialmente técnica, sirve a intereses de carácter público, de manera tal que sería inconveniente

operar una reforma global del modelo contable interno, inspirado en la normativa contable internacional, pero que no supusiera una incorporación en bloque (incorporación selectiva de las NIC/NIIF).

La adopción selectiva (no en bloque) de las normas internacionales de contabilidad fue la que se impuso, reflejándose en la Ley 16/2007, de 4 de julio, que ha incorporado a nuestro derecho interno los criterios previstos en las NIC/NIIF<sup>22</sup>, y en su desarrollo reglamentario (PGC).

---

cuando no inconcebible que, finalmente, la normativa contable fuera de la competencia de una organización privada (IASB).

La razón para rechazar la alternativa de la aplicación directa de las NIC/NIIF por su sola publicación en el Boletín de la Unión Europea deriva de una larga tradición jurídica patria de entendimiento de las normas contables como normas jurídicas derivadas de las fuentes de producción normativa interna, y no se estimó conveniente, desde un punto de vista puramente lógico, la alternativa consistente en quebrar la continuidad en las fuentes de producción de nuestro Derecho contable.

Por otra parte, y como luego referiremos, desde el punto de vista fiscal, y en particular de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, una normativa contable que no cumpliera con el principio de reserva de ley no podría ser el fundamento de dicha determinación. Esta sería otra razón para rechazar la alternativa de la aplicación directa de las NIC/NIIF por la sola publicación de las mismas en el Boletín de la Unión Europea, y aceptar la opción de su incorporación al Derecho contable a través de los cauces jurídicos tradicionales: Ley y Reglamento.

22 En la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007 se dice: «La principal recomendación de los expertos [se refiere al Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid, 2002] fue la de considerar conveniente que los

Cabe, por tanto, afirmar que las NIIF no son fuente del Derecho Contable en España. Las normas del IASB no forman parte del ordenamiento español. Solo aquellas NIIF que hayan sido aprobadas por un reglamento de la UE, siguiendo el procedimiento de adopción comentado –convirtiéndose entonces en NICE–, son de aplicación directa para la formulación de los estados financieros consolidados de las entidades que han emitido valores admitidos a cotización en mercados organizados dentro de la UE y para los grupos que opten por su aplicación. Las normas contables que forman parte del Nuevo PGC son autónomas en relación con las NICE, si bien se inspiran en ellas. El Nuevo PGC lo declara en su introducción: «la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las [NICE]».

Dicho esto, también es cierto que el PGC (que es de aplicación obligatoria en la elaboración de las cuentas individuales y optativo en la formulación de las cuentas consolidadas de empresas que no hayan emitido valores admitidos a cotización) tiene una clara voluntad de convergencia con las NICE, aunque no las sigue en todos sus aspectos. Por

---

principios y criterios contables que las empresas españolas deben aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales han de ser los recogidos en la normativa nacional, si bien se entiende que para lograr la adecuada homogeneidad de la información contable suministrada por los distintos sujetos, nuestra normativa debe estar en sintonía con lo regulado en las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea».

tanto, las NICE, y las NIIF, en cuanto fuente de éstas, influirán necesariamente en la interpretación de nuestra normativa contable y en su aplicación práctica<sup>23</sup>. Interpretar una norma del PGC de acuerdo con NICE o NIIF no implica una aplicación directa de éstas. La práctica contable adoptará las NICE y las NIIF como referencia interpretativa. Evidentemente, nunca podrá llegar a adoptar interpretaciones contra legem por muy amparadas que estén en lo establecido en las NICE y NIIF.

«Cabe, por tanto, afirmar que las NIIF no son fuente del Derecho Contable en España. Las normas del IASB no forman parte del ordenamiento español».

Dado que la Ley 16/2007 mantiene intacto el modelo de relación entre normas contables y normas fiscales, el nuevo entorno contable resultante de dichas normas incide de manera directa en la determinación de la base imponible del IS, en la medida en que el resultado contable es el elemento nuclear de la base imponible, como veremos seguidamente.

---

23 Si bien ninguna disposición legal confiere expresamente a las NIIF el carácter de derecho supletorio respecto del derecho contable patrio, el estudio de las citadas normas europeas tendrá cierta influencia interpretativa, especialmente teniendo en cuenta que la propia Exposición de Motivos de la Ley 16/2007 expresamente señala que «la filosofía que ha presidido la elaboración de la Ley y que debe guiar su posterior desarrollo reglamentario ha sido la de ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio».

## IV. RELACIÓN CONTABILIDAD-FISCALIDAD: DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Nuestra experiencia normativa prueba que la regulación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) se puede enfrentar de dos maneras diferentes, de tal modo que la normativa del Impuesto puede llevar a cabo una regulación exhaustiva y sistemática de todos los componentes de la base imponible (lo que acontecía con la Ley 61/1978 del IS) o bien remitirse al resultado contable y, en definitiva, al derecho contable como punto de partida, regulando tan solo aquellas partidas que deban tener un tratamiento diferente a efectos del tributo (esta es la situación actual, tras la aprobación de la Ley 43/1995 del IS). Ambas posibilidades pueden ser perfectamente compatibles con los principios que deben regir las normas de naturaleza tributaria y, en particular, los de reserva de ley y seguridad jurídica, siempre que en la regulación efectiva de cada partida de ingreso o gasto se respeten en todo caso estos principios.

«El legislador da carta de naturaleza a las normas contables, evitando duplicidades normativas, pues no regula todo aquello que considera que está perfectamente establecido en la contabilidad».

La regulación de la denominada contabilidad material –antes referida– abría nuevas perspectivas a la armonización de la contabilidad y la fiscalidad. Y el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 del IS dio un paso trascendental al adoptar como elemento nuclear de la base imponible al resultado contable. Consiguientemente, la Ley 43/1995 supuso un cambio de enorme rele-

vancia en el esquema que a tales efectos había aplicado su antecesora, incidiendo de manera importante en las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad, pues el art. 10.3 LIS, clave de bóveda de la construcción de la base imponible del impuesto, daba una importancia desconocida hasta ese momento a las normas contables a efectos fiscales<sup>24</sup>.

En tanto que el artículo 10.3 toma el resultado contable como punto de partida para la determinación de la base imponible del Impuesto, cabe afirmar que remite a la normativa contable la definición de la mayor parte de los conceptos de ingresos y gastos en el IS, legislándose expresamente, a efectos fiscales, tan solo en relación con aquellas partidas cuya regulación contable fuese insuficiente o contraria a los principios que deben regir el tributo. Por tanto, el legislador da carta de naturaleza a las normas contables, evitando duplicidades normativas, pues no regula todo aquello que considera que está perfectamente establecido en la contabilidad<sup>25</sup>.

---

24 En este sentido, el artículo 10.3 LIS establece que «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».

25 La convivencia entre las normas fiscales y las normas contables no ha de suponer traba alguna para los objetivos que a estas últimas encomienda el legislador mercantil, por cuanto que las normas fiscales deben abstenerse de regular aspectos puramente contables. Cada uno de estos cuerpos normativos tiene su ámbito de actuación propio. Las normas y principios contables se aplicarán para registrar las opera-

Si bien el reconocimiento de la eficacia de las normas contables a efectos tributarios se lleva a cabo con la declarada intención de evitar duplicidades y de no verse obligado a regular de nuevo todas las partidas de ingresos y gastos, también es cierto que los datos contables no pueden ser aceptados de manera incondicional, de tal modo que la Ley del IS impone una serie de ajustes para adaptar dichos datos a los principios que rigen el impuesto, si bien las diferencias entre ambas normativas deben ser la excepción. Estos ajustes extracontables (provocados, en ocasiones, por divergencias en los criterios de calificación, en otras en los criterios de valoración o en los de imputación temporal) impiden que el beneficio o pérdida derivado de la cuenta de pérdidas y ganancias sea, sin más, la renta gravada, pero, a la vez, mediante esta forma de determinación de la base imponible, la magnitud contable alcanza relevancia tributaria<sup>26</sup>.

---

ciones en los libros contables y elaborar las cuentas anuales y demás estados financieros. Las normas fiscales se utilizarán para realizar la declaración del IS. En caso de discrepancia entre las normas contables y fiscales, las últimas prevalecen sobre las primeras para la determinación de la base imponible. El conflicto ha de resolverse mediante la técnica del ajuste extracontable, sin que el sujeto pasivo esté obligado a llevar la contabilidad con arreglo a los criterios sentados por la normativa tributaria.

26 La distinta finalidad que persiguen la contabilidad y la fiscalidad se erige en uno de los motivos que impiden que el resultado contable sea automáticamente la base imponible del IS, pero no el único. No puede desconocer el legislador tributario la flexibilidad de la regulación contable, pues en caso contrario la aceptación, sin cautelas, de los datos contables, permitiría al sujeto pasivo, en cierta medida, disponer de la base imponible, pudiendo anticipar o diferir la carga impositiva según su conveniencia. Sin embargo, la normativa

Obviamente, la aceptación del resultado contable estará condicionada a que la contabilidad se lleve correctamente. De lo contrario, el art. 143 TRLIS confiere a la Administración Tributaria la facultad de calificar e interpretar las normas contables, aunque tengan naturaleza mercantil, porque no ejerce una función declarativa de derechos privados de naturaleza mercantil, sino simplemente de calificación fiscal de hechos económicos a los solos efectos de determinación de la base imponible del Impuesto<sup>27</sup>.

«La eficacia de las normas contables a efectos tributarios se lleva a cabo con la declarada intención de evitar duplicidades».

---

fiscal debe estar conformada por reglas claras y precisas que eliminen, en la medida de lo posible, la mencionada flexibilidad, dada la indisponibilidad de la prestación tributaria. Por otro lado, la evolución de la técnica contable puede introducir inseguridades y alteraciones innecesarias y perniciosas sobre la estructura básica del impuesto. Es preciso, igualmente, establecer normas fiscales que eviten la evasión del tributo por el sujeto pasivo (v.gr. reglas de valoración, normas que delimiten la propia consideración como ingreso o gasto de una partida). Finalmente, otro grupo de diferencias viene originado por el papel que desarrolla el Estado como agente intervencionista en una economía de mercado.

27 Señala el mencionado art. 143 TRLIS que «a los efectos de determinar la base imponible, la Administración Tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el art. 10.3 de esta Ley». La remisión que este precepto realiza a las normas del art. 10.3 del mismo cuerpo legal, se refiere exclusivamente a las de naturaleza contable: interpretación de las normas jurídico-contables para determinar el resultado contable. La Administración Tributaria deberá calificar las operaciones económicas, interpretando la normativa contable con arreglo a los principios de la contabilidad. En todo caso, nótese que la interpretación que realiza la Administración Tributaria de la contabilidad empresarial no supone intromisión alguna en las reglas y principios contables, puesto que esta tarea se realiza a los solos efectos de determinar la base imponi-



## 1. Cuestionamientos de carácter formal. Respeto al principio de legalidad

Dado que la forma de relación entre la contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades está supeditada a las normas constitucionales que regulen la determinación de los impuestos<sup>28</sup>, el principal cuestionamiento de orden constitucional sobre el sistema de determinación de la base imponible ha girado en torno al respeto al principio de legalidad o reserva de ley, en la medida en que el resultado contable se erige en el elemento nuclear de la base imponible.

El cumplimiento del principio de reserva de ley, en relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en función

«Nos alineamos con la doctrina que sostiene la constitucionalidad del sistema de determinación de la base imponible».

---

ble. En consecuencia, los pronunciamientos realizados por la Administración Tributaria al interpretar las normas de contabilidad, no tendrán, en absoluto, eficacia respecto de las relaciones jurídico-privadas de naturaleza mercantil-contable, de tal forma que cualquier diferencia en la calificación contable de las operaciones económicas limitará sus efectos a la determinación de la base imponible no trascendiendo a su resultado contable.

28 La Constitución en su artículo 31.3 establece que «solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», y en el artículo 133.1 que «la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley». El Tribunal Constitucional ha establecido que «la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia de tributación: la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo» (STC 6/1983, de 4 de febrero). Entre esos elementos esenciales se encuentra la base imponible.

del resultado contable, exige que el mismo sea consecuencia de normas legales, sin perjuicio de la colaboración de las normas de carácter reglamentario para desarrollar las de carácter legal<sup>29</sup>.

Nos alineamos con la doctrina que sostiene la constitucionalidad del sistema de determinación de la base imponible<sup>30</sup>. El Código de

---

29 De ahí que el cambio legislativo a favor de la sustentación del impuesto en normativa ajena al ámbito tributario, cual es la mercantil, fuera fuente de no pocos debates doctrinales, siendo el más interesante el de la presunta vulneración del principio de reserva de ley tributaria, achacable, al decir de algunos, al hecho de que la parquedad de la normativa contable de rango legal (Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas) suponía una construcción excesivamente reglamentaria de la base imponible, basada en el Plan General de Contabilidad u otras normas reglamentarias de carácter sectorial. En especial FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, nº 5/1996, págs. 11 y ss., y ESTEBAN MARINA, A., «Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible», *Carta Tributaria*, núms. 239 y 240, 1996, págs. 2-11, han mantenido que la determinación de la base imponible por normas reglamentarias, como son las del Plan General de Contabilidad, vulnera el principio de legalidad consagrado en el artículo 31 de la Constitución, dada la relativa indeterminación de las reglas contables, que son simples técnicas de registro, de empleo elástico, pudiendo aplicarse distintas reglas a un mismo hecho imponible.

30 MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto y MARTÍN ZAMORA, M<sup>a</sup>. Pilar: «El método de determinación de la base imponible en el IS: la posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 LIS y problemas derivados de la remisión a las normas contables», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº.24/1998, pág. 38, sostienen, amparándose en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la relatividad del principio de legalidad tributaria, que se puede entender que la regulación respeta el principio de legalidad, pues el legislador expresa su voluntad sobre la totalidad de las reglas determinantes

Comercio y la Ley de Sociedades de Capital, normas, ambas, con rango de ley, constituyen el marco legal de referencia que sirve para determinar el resultado contable, al margen del cual no se encuentran las normas contables de carácter reglamentario, sino que éstas son simple desarrollo de aquéllas. Por tanto, el bloque normativo que regula el resultado contable, procura que el resultado contable se determine de acuerdo con normas legales y reglamentarias que las desarrollan, de manera tal que es una magnitud que puede ser considerada como elemento central de la base imponible del Impues-

---

de la base imponible, aunque no siempre de forma expresa. Para GOTA LOSADA, ALFONSO, «La base imponible del Impuesto sobre sociedades». IEF. DOC. N.º. 29/03, pág. 6, el artículo 10, apartado 3, de la Ley 43/1995, respeta plena y rigurosamente el principio de legalidad tributaria, porque el hecho imponible (art. 10.1 Ley 43/1995) del IS es la renta, como concepto económico-contable, al cual puede remitirse la ley fiscal, con las diferencias o rectificaciones que considere precisas, bien entendido que la renta o beneficio contable es un concepto jurídicamente determinado, con rango de Ley, y desarrollado reglamentariamente conforme a las habilitaciones legales conferidas, de modo que en donde debe examinarse si se respeta o no el principio de legalidad tributaria es precisamente en las normas jurídicas que regulan las diferencias, los llamados «ajustes fiscales», y en ellas puede afirmarse rotundamente que todas tienen rango de Ley, respetándose, por tanto, el principio de legalidad tributaria. Por su parte, SANZ GADEA, EDUARDO, «El Impuesto sobre Sociedades. ¿Un Impuesto en crisis?», *Crónica Tributaria*, núm 141, 2011, págs. 179-209, quien sostiene que el resultado contable es una magnitud derivada de la aplicación, a los hechos contables, de la ley y su desarrollo reglamentario y, por tanto, perfectamente amparada por el principio de reserva de ley. Este modo de determinar la base imponible implica una interrelación entre las normas tributarias y las normas mercantiles, no entre normas fiscales y puras técnicas contables.

to sobre Sociedades porque cumple el principio constitucional de reserva de ley<sup>31</sup>.

Para cerrar estas breves consideraciones sobre el cuestionamiento de orden constitucional del modelo de determinación de la base

---

31 A la polémica ha contribuido el hecho de que se reconozca cierta potestad normativa al ICAC, considerando los que ponen en entredicho el sistema de determinación de la base imponible que si sus resoluciones regulan el resultado contable, también a efectos fiscales, se estaría realizando una flagrante vulneración del principio de reserva de ley, lo que podría llevarnos de forma inexorable a la inconstitucionalidad del artículo citado de la Ley 43/1995. En nuestra opinión, que el ICAC pueda dictar resoluciones que aclaran, completan, desarrollan o concretan aspectos no contenidos o suficientemente explicitados en las normas contables, tanto legales como reglamentarias, no contradice lo que hemos sustentado. Es posible que el legislador confiera una habilitación —reconocida por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 135/1992, 175/1992 y 133/1997— a órganos como el ICAC para que, dado el tecnicismo de una materia o su carácter versátil en el tiempo, que haría poco oportuna, por tardía, su regulación mediante ley, puedan promulgar disposiciones fuera de su ámbito interno, es decir, con trascendencia exterior. Es esto último lo que ocurre, puesto en que la Disposición Final primera de la Ley 16/2007 se encuentra el respaldo de una remisión normativa, que se recoge, igualmente, en la Disposición Final tercera del Real Decreto que aprueba el PGC. Cuestión distinta es, como señaló el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de octubre de 1997 (RJ 1997\7758), que la potestad normativa reconocida al ICAC no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento y en especial el de jerarquía. No obstante, dado el carácter eminentemente técnico de la materia objeto de la disposición, se estima que debe reconocérsele un cierto margen de apreciación que permita positivizar los criterios imperantes en la contabilidad. Desde la óptica tributaria, estas disposiciones producen plenos efectos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, salvo que de forma expresa entren en colisión con lo preceptuado en la referida ley para su fijación.

imponible del IS, conviene hacer referencia a la incidencia que sobre el particular presenta el modelo peculiar de adopción de las NIIF en nuestro país. Dado que el modelo basado en la adopción de las NIIF únicamente afecta a las cuentas consolidadas, desde el punto de vista de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no se producirá incidencia ni problema alguno, puesto que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del TRLIS, la base imponible del grupo fiscal no se determina a partir del resultado contable consolidado sino mediante la suma de las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, y dichas bases imponibles individuales se determinan a partir del resultado contable individual, esto es, del establecido en las Cuentas Anuales, por aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 de la citada Ley.

«No se debe olvidar que el principio de reserva de ley en el ámbito fiscal implica que los tributos deben ser aprobados por los referidos parlamentos».

Ello debe conducirnos a reflexionar sobre si sería posible que nuestro modelo contable de adaptación a las NIIF fuese distinto. Si bien el actual, como hemos dicho, respeta el principio de reserva de ley, distinta sería la respuesta si en lugar de haberse incorporado las NIIF comunitarizadas a través de leyes y reglamentos internos, se hubiera decidido, en base a la opción que ofrecía el Reglamento comunitario, aplicar éste directamente a las Cuentas Anuales Individuales.

Que las NIC/NIIF adoptadas a través de reglamentos comunitarios tienen la naturaleza

de normas jurídicas directamente aplicables es indisputable, pero de ahí no se deriva que se transformen en normas jurídicas aptas para dar satisfacción al principio de reserva de ley. Las NIC/NIIF, de carácter técnico y profesional en su origen, se transforman en normas jurídicas directamente aplicables en cuanto a integrantes de un Reglamento comunitario (actual artículo 288 TFUE), pero no proceden de los parlamentos nacionales. Y no se debe olvidar que el principio de reserva de ley en el ámbito fiscal implica que los tributos deben ser aprobados por los referidos parlamentos, en nuestro caso las Cortes Generales. La determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en función de un resultado contable que procede de la aplicación a los hechos contables de normas, incluso integradas en un Reglamento comunitario, que no han sido aprobadas por las Cortes Generales o que no son desarrollo reglamentario de normas aprobadas por las mismas no sería respetuosa con el principio de reserva de ley<sup>32</sup>.

---

32 No menos importante es el argumento de que las NIC/NIIF son normas integrantes de un Reglamento comunitario acordado al amparo de una competencia genérica, lo que de por sí es suficiente para rechazar su aplicación en el ámbito fiscal. Pero es que, además, el apartado 2 del artículo 114 TFUE expresamente prevé que la competencia genérica conferida en el apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales. Por tanto, unas normas aprobadas al amparo de una competencia genérica, expresamente exceptuada en materia fiscal, y ejercida para producir normas de carácter no fiscal, es dudoso que pudieran cobijarse en la denominada autoruptura constitucional del artículo 93 de la Constitución para ser válidas a los efectos de contribuir a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Sobre el particular puede verse el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, antes citado, págs. 262-264.

Bajo la hipótesis de que el modelo contable IASB fuera de aplicación directa en nuestro Derecho contable, tanto con efectos sobre las cuentas anuales individuales como sobre las cuentas consolidadas, teniendo en cuenta lo que acabamos de decir respecto a las NIIF comunitarizadas, con más motivo debemos expresarnos en contra de la incorporación directa de las reglas IASB, en tanto estas reglas emanadas de un órgano privado no son, por sí mismas, normas legales y, por tanto, el resultado contable derivado de la aplicación de las mismas no podría ser tenido como elemento esencial de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por impedirlo el principio constitucional de reserva de ley. En consecuencia, la incorporación de las normas IASB de manera directa exigiría que el sistema de determinación de la base imponible del IS fuera abandonado o modificado profundamente.

## 2. Cuestionamientos de carácter material. Posible modelo alternativo de determinación de la base imponible

El sentido hacia el cual ha evolucionado las relaciones entre contabilidad y fiscalidad supone un avance para la seguridad jurídica del empresario, ya que, dejando a salvo los ajustes extracontables, lo registrado en la contabilidad se convalida automáticamente a efectos fiscales.

Ahora bien, este método puede ser un sistema idóneo para regular la base imponible siempre que el legislador tenga en cuenta todas aquellas situaciones que pueden derivarse de la inadecuación a efectos tributarios de los criterios contables, y se corrijan de forma ade-

cuada estos aspectos en la ley. Por tanto, dicho método solo es compatible con una prudencia extrema y con un análisis previo y exhaustivo de la normativa contable que resulte aplicable, estableciéndose los controles oportunos para eliminar los efectos de dicha normativa que convenga hacer desaparecer. Por otra parte, la adopción del modelo NIIF a través de normas de fuente interna exige un esfuerzo notable si se desea mantener alineado el derecho interno con las tendencias internacionales, máxime si se tiene en cuenta la labor constante del IASB de ampliación y mejora de sus reglas.

«La incorporación de las normas IASB de manera directa exigiría que el sistema de determinación de la base imponible del IS fuera abandonado o modificado profundamente.».

eliminar los efectos de dicha normativa que convenga hacer desaparecer. Por otra parte, la adopción del modelo NIIF a través de normas de fuente interna exige un esfuerzo notable si se desea mantener alineado el derecho interno con las tendencias internacionales, máxime si se tiene en

En el modelo de base contable cualquier cambio en los mecanismos para calcular el beneficio de la empresa, vía contabilidad, incidirá directamente en el IS, lo que coloca al legislador tributario en la tesitura de qué hacer ante cambios introducidos en la normativa contable, que dada la remisión en bloque a ésta, se proyectarán en el ámbito fiscal, lo que hará no solo conveniente, sino necesario, que el legislador se plantee si, ante cambios en la normativa contable, acepta la nueva regulación a efectos del IS o, por el contrario, introduce en la Ley del Impuesto los cambios necesarios para establecer los ajustes que permitan corregir a efectos tributarios las insuficiencias o incompatibilidades detectadas<sup>33</sup>.

---

33 Buen ejemplo de la incidencia fiscal de las reformas contables lo hemos tenido a raíz de la reforma de la normativa contable de 2007 para su adaptación a las normas internacionales de contabilidad. El legislador, consciente de la necesidad de adaptar la regulación de los ajustes extraconta-



Entre otras debilidades y deficiencias que se le achacan al actual modelo de Impuesto sobre Sociedades, si bien éstas no tienen su causa en la vinculación del impuesto con la contabilidad, es de destacar la falta de neutralidad respecto a las fuentes de financiación de la sociedad, en tanto que no reciben el mismo tratamiento la remuneración de los recursos propios y de los recursos ajenos, siendo como son, en ambos casos, capitales invertidos en el ejercicio de la actividad.

La reclamada neutralidad redundaría en una mayor simplicidad y certidumbre en la medida en que en no pocas operaciones financieras, en especial en el seno de los grupos de sociedades, la distinción entre recursos propios y financiación ajena se desdibuja. Precisamente, otro de los males que se le achacan al impuesto, su complejidad, ha aumentado en los últimos tiempos debido, entre otras razones, a la adopción de medidas tendentes a afrontar conductas elusivas del impuesto.

Teniendo en cuenta, por un lado, la conflictividad que generan operaciones que afectan a

«En la doctrina española hay voces autorizadas que han esbozado algunas ideas en orden a mejorar la relación entre la contabilidad y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades».

---

bles que figuran en el TRLIS a la nueva normativa contable, ha alterado la redacción de varios artículos del mismo que afectan a los precitados ajustes. La valoración por el valor razonable, el repliegue del principio de prudencia valorativa, la prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica de las operaciones, junto a la internacionalización, introducción de las Directivas europeas, búsqueda de una mayor competitividad empresarial, etc., explican las reformas introducidas en el impuesto en los últimos tiempos.

partidas que forman parte del resultado financiero, frecuentemente utilizadas para desarrollar estrategias elusivas, y, por otro lado, la preocupación a nivel internacional por la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, reflejada en el proyecto BEPS, no parece inapropiado reflexionar sobre posibles alternativas al modelo tradicional del Impuesto sobre Sociedades.

En la doctrina española hay voces autorizadas (SANZ GADEA) que han esbozado algunas ideas en orden a mejorar la relación entre la contabilidad y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin dejar de reconocer que, actualmente, son difícilmente realizables en la práctica. Así una propuesta atractiva es la de un impuesto sobre sociedades que recaiga sobre el resultado de explotación<sup>34</sup>.

---

34 Este tipo de Impuesto sobre Sociedades, en línea con las políticas de ampliación de bases y reducción de tipos, sería respetuoso con el principio de capacidad económica en la medida en que el resultado de explotación resume el aumento (o la disminución) de patrimonio derivado de la realización de actividades económicas, y se trataría por igual a todas las sociedades con independencia de la naturaleza de las fuentes de financiación utilizadas. La remuneración de las fuentes de financiación no incidiría en la base imponible, cualquiera que fuere su naturaleza, esto es, fondo propio o pasivo financiero.

Dos virtudes destacables serían predicables de este modelo, compartiendo la opinión de SANZ GADEA: «Sería mucho más sencillo, pues quedaría podado de las graves dificultades de distinguir entre patrimonio neto y pasivo financiero, de valorar los derivados y, en fin, desecaría todos los canales financieros por los que han venido penetrando las operaciones de erosión de la base imponible». SANZ GADEA, EDUARDO, «Las soluciones del impuesto sobre sociedades: relación entre la base imponible y la contabilidad, otras cuestiones». *Fundación impuestos y competitividad*. Puede consultarse en: <http://>

Quizás sea más plausible la versión más moderada, pero en la misma línea, que consistiría en fraccionar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en dos bloques, a saber: el integrado por el resultado de explotación y el integrado por el resultado financiero. Este modelo, que nos recuerda al proceso de dualización del IRPF, evitaría la comunicación entre la base del resultado de explotación y la del resultado financiero, quedando la primera a salvo de la conflictividad de las partidas que anidan en la segunda, y estaría, también, en sintonía con las propuestas de aumento de la base y disminución de tipos<sup>35</sup>.

---

[www.fundacionic.com/segunda-conferencia-tratamiento-de-la-rentas-empresariales-especial-referencia-al-impuesto-sobre-sociedades/](http://www.fundacionic.com/segunda-conferencia-tratamiento-de-la-rentas-empresariales-especial-referencia-al-impuesto-sobre-sociedades/)).

35 En nuestra opinión, no resultaría aceptable una base imponible que tomase como magnitud el EBITDA, entre otras cosas porque no admitir la deducción de las amortizaciones consideramos que atentaría contra el principio de capacidad económica. No obstante, recientes medidas integradas en el IS para reforzar la base del impuesto parecen orientar la misma no hacia los beneficios, sino hacia esta magnitud. La comisión de expertos que ha elaborado las recomendaciones para la reforma fiscal en España, si bien reconoce que algunas de sus recomendaciones van en esa dirección (es decir, se encaminan a luchar contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales que erosiona la base del impuesto y a dotar de mayor certidumbre, eficiencia y credibilidad a la deducibilidad fiscal de la amortización y del deterioro de activos), «considera que, en sentido estricto, no se trata de adoptar el EBITDA como nueva base del impuesto, sino de tomar nuevas medidas que refuercen las ya adoptadas, aunque sin duda esas medidas constituyen de hecho una aproximación hacia la magnitud EBITDA» (*Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*. Febrero 2014, pág. 192).

### 3. La cuestión de la interpretación conforme a las directivas contables y la jurisprudencia del TJUE

Por lo que respecta al papel de los tribunales en la aplicación de las normas contables y fiscales, creemos de interés referirnos a la Jurisprudencia del TJUE en materia contable y sus

«Quizás sea más plausible la versión más moderada, pero en la misma línea, que consistiría en fraccionar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en dos bloques».

repercusiones sobre la base imponible del IS. En concreto, cabe plantearse si la jurisdicción contencioso-administrativa y los Tribunales Económico-Administrativos pueden recurrir a la cuestión prejudicial para aclarar el sentido de determinados preceptos contables que integran el régimen

de determinación de la base imponible del IS, aplicables en virtud de la remisión operada por el art. 10.3 TRLIS. De igual modo, se plantea la cuestión de si los preceptos contables (que inciden en la base imponible del IS), deben ser interpretados conforme a la Directiva, viéndose obligados los tribunales y órganos administrativos españoles a aplicar la jurisprudencia del TJUE en materia contable también en aquellos tributos que remiten parte de su regulación a dicha normativa.

Como es sabido, las autoridades nacionales al resolver las dudas que surjan en la determinación del sentido de las normas resultantes de la trasposición de una Directiva, deben atenderse a la dicción y finalidad de ésta, y, en aquellos casos en que puedan surgir dudas interpretativas, plantear la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE. Ahora bien, trasladar esta idea al Derecho Contable interno que regula las

cuentas individuales no resulta tan evidente cuando las normas contables se aplican fuera del ámbito estricto marcado por la propia Directiva como consecuencia de que el legislador nacional adopta la solución comunitaria para un supuesto de relevancia estrictamente interna.

Respecto a estas situaciones, el TJUE ha desarrollado una doctrina, conocida como jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68), que declara la competencia del TJUE para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a situaciones puramente internas a las que resulta de aplicación una norma comunitaria<sup>36</sup>.

«Ahora bien, aparte de que la jurisprudencia «Dzodzi» no está exenta de críticas, en el ámbito en el que nos movemos debemos realizar importantes precisiones y salvedades».

---

<sup>36</sup> Esta jurisprudencia (que también se ha empleado en un cierto número de asuntos contables-fiscales), ha considerado aceptable la competencia interpretativa del TJUE no solo en casos donde el Derecho nacional remite directamente a la normativa comunitaria, sino también cuando hay una remisión bien de manera explícita o implícita a una norma de Derecho nacional adoptada con el fin de incorporar dicha Directiva o de adaptarse a ella voluntariamente mediante una remisión indirecta, sin que ello requiera la incorporación textual de las disposiciones comunitarias por la normativa nacional. El TJUE estaría manteniendo, con carácter general, su competencia para conocer prejudicialmente de un asunto en el que se planteara la interpretación de una norma comunitaria respecto de una disposición nacional basada, inspirada o que siguiera sustancialmente el modelo representado por tal norma comunitaria, sin que el legislador nacional haya introducido modificaciones dirigidas a establecer diferencias sustantivas; esto es, a apartarse de la solución comunitaria.

De acuerdo con esta doctrina, los propios operadores jurídicos (los contribuyentes, las autoridades fiscales, los tribunales) podrían fundamentar su posición interpretativa en una

Ahora bien, aparte de que la jurisprudencia «Dzodzi» no está exenta de críticas<sup>37</sup>, en el ámbito en el que nos movemos debemos realizar importantes precisiones y salvedades.

Las normas internas que regulan el régimen de determinación de la base imponible del IS pueden no asumir las finalidades propias de la Directiva que, no está de más recordar, no tiene

---

lectura de la norma nacional a la luz de la normativa y jurisprudencia comunitaria, allí donde existieran argumentos que permitieran defender que la norma nacional interpretada sigue sustancialmente lo establecido en la normativa comunitaria utilizada como modelo, sin que el legislador nacional haya introducido modificaciones sustantivas dirigidas a crear disparidades. Lógicamente, tal interpretación conforme al derecho comunitario puede desplegar relevantes efectos en el terreno de la interpretación de las normas contables-fiscales. Así, por ejemplo, cuando un contribuyente interpretara una norma del PGC, con trascendencia plena en sede de base imponible del IS, y tal norma contable siguiera sustancialmente una NIIF adoptada por la UE que ha sido tomada como modelo normativo, la doctrina del TJUE sobre la extensión de efectos podría conllevar que la interpretación de la norma nacional se ajustara a la NIIF y a la jurisprudencia comunitaria sobre la misma de acuerdo con la jurisprudencia «Dzodzi».

No sería necesario insistir en la importancia que esta jurisprudencia pudiera desplegar respecto a la base imponible del IS. En la medida en que el art. 10.3 del TRLIS se remite a la normativa contable —fruto de la transposición de la IV Directiva de Sociedades— el TJUE admitiría cualquier cuestión prejudicial planteada por los órganos jurisdiccionales internos solicitando la interpretación de las normas contables objeto de remisión.

37 En este sentido, CALDERÓN CARRERO, J.M. y BÁEZ NORENO, A., «La armonización contable europea, las NIC/NIIF y su influencia en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades», en SANTACRUZ GAMBÍN, E. (Dir.), Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, Tomo I, Thomson Reuters, 1ª edic. 2010, págs. 99 a 158.

como objetivo armonizar el impuesto que grava el beneficio empresarial. Por ello, si bien en aquellos casos en que los tribunales internos se plantean una duda sobre la interpretación del derecho nacional fruto de la trasposición de una Directiva, resulta necesario conocer la finalidad de la Directiva, cuando se interpreta una norma fruto de la trasposición de dicha Directiva pero que resulta aplicable al supuesto exclusivamente en virtud de una remisión efectuada por el legislador interno, no existe tal necesidad pues la norma que remite puede tener, y de hecho tendrá en gran cantidad de ocasiones, una finalidad distinta. En tal caso el presupuesto para plantear una cuestión prejudicial no existe.

Respecto a la segunda cuestión, esto es, sobre si existe el deber de interpretación conforme a la Directiva<sup>38</sup> del Derecho Contable interno al que remite el TRLIS, requiere, igualmente, que maticemos la respuesta, porque si bien podría pensarse, inicialmente, que respecto de las reglas contables integradas en el régimen de determinación de la base imponible del IS no existe un deber de interpretación conforme a la Directiva al considerar que la remisión operada a las normas contables implica la incorporación de éstas a la disciplina fiscal, debiendo inter-

---

38 La directiva 78/660/CE del Consejo, de 25 de julio de 1978 relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (la Cuarta Directiva) y la Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 (la Séptima Directiva), han sido derogadas y sustituidas por la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre estados financieros anuales, los estados financiero consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas.

«Debe tenerse en cuenta que el sistema de relaciones entre contabilidad y fiscalidad no se rige exclusivamente por el principio de determinación material (remisión normativa)».

pretarse conforme a la finalidad propia de ésta, también debe tenerse en cuenta que el sistema de relaciones entre contabilidad y fiscalidad no se rige exclusivamente por el principio de determinación material (remisión normativa), sino que, en el mismo, juega un papel preponderante el principio de determinación formal, enten-

dido éste como la necesidad de que para la determinación de la base imponible del IS se tome como punto de partida el resultado contable. Consiguientemente, si el supuesto debe subsumirse en una norma de carácter contable, la interpretación que de ésta se haga, incluso a efectos de de-

terminar la base imponible del impuesto, deberá coincidir siempre con la correspondiente en Derecho Mercantil y, por tanto, se impondrá, cuando resulte procedente, una interpretación conforme a la Directiva. Por el contrario, si el supuesto puede incluirse en la hipótesis normativa de una regla fiscal de ajuste, parece obvio que no podrá imponerse una interpretación conforme a la Directiva. En este caso, el principio de determinación formal no juega y, por consiguiente, tampoco el deber de «interpretación conforme». El supuesto de hecho se subsume en una norma de carácter fiscal, y la interpretación de ésta debe hacerse conforme a los criterios y finalidades propias de la misma.

Como indicábamos, la adopción de las NIC/NIIF añade un nuevo elemento a lo expuesto. Para determinar la influencia que las NIC/NIIF puedan desplegar en el Derecho interno, tanto desde la perspectiva contable como fiscal, hemos de tener en cuenta la estructura vigente



de nuestro Derecho contable y los puntos de contacto que el mismo mantiene con el modelo NIC/NIIF.

En este contexto, un juez español podrá interpretar las NIC/NIIF contenidas en el Reglamento comunitario cuando dirima cuestiones que afecten a las cuentas consolidadas de entidades cotizadas y podrá plantear la cuestión prejudicial para solicitar el criterio interpretativo del TJUE.

En cambio, cuando el juez nacional interprete la normativa contable interna aplicable a las cuentas anuales individuales, de acuerdo con la jurisprudencia «Dzodzi», dependerá fundamentalmente de si la norma contable nacional sigue sustancialmente una concreta norma NIC/NIIF adoptada por la UE, en cuyo caso procedería, con carácter general, una interpretación comunitaria de la norma nacional, salvo que se pudiera fundamentar la existencia de diferencias significativas o finalidades muy distintas.

«No podemos ignorar la vocación de convergencia con las NIC/NIIF, por lo que no es de extrañar que las mismas desplieguen una notable influencia de facto en la interpretación de las reglas contables internas».

Por tanto, no procederá plantear cuestión prejudicial al TJUE solicitando una interpretación de las NIC/NIIF comunitarizadas, por mucho que dicho Derecho contable interno pretenda inspirarse o tomar dichas NIC/NIIF como modelo, salvo en los casos indicados donde la norma contable interna sigue fielmente las NIC/NIIF comunitaria y el órgano judicial considera que concurren los presupuestos de jurisprudencia «Dzodzi». Ello es así porque la normativa contable relativa a las cuentas anuales ni se remite ni traspone los Reglamentos comunitarios

que adoptan las NIC/NIIF para las cuentas consolidadas de los grupos cotizados. Es decir, la normativa contable interna posee una conexión sustancial con las NIC/NIIF adoptadas, se inspiran en ellas, pero no implica en sí mismo que tal normativa interna haya realizado de forma global una remisión o trasposición ampliada de tal regulación contable comunitaria; por tanto, el modelo español de adaptación de las NIC/NIIF no cumple el presupuesto esencial de la jurisprudencia «Dzodzi».

Aunque se concluya que no existe un deber general de interpretación conforme a las NIC/NIIF adoptadas por la UE del Derecho Contable interno de las cuentas anuales individuales ni, menos aún, de las reglas que disciplinan la base imponible del IS, no podemos ignorar la vocación de convergencia con las NIC/NIIF, por lo que no es de extrañar que las mismas desplieguen una notable influencia de facto en la interpretación de las reglas contables internas tanto a efectos puramente mercantiles como fiscales. No cabe descartar que el operador jurídico encuentre solución a un problema de interpretación o a una laguna del Derecho de las cuentas anuales en las NIC/NIIF dada su casuística y regulación detallada<sup>39</sup>.

---

39 El propio ICAC, atendiendo a los criterios generales de interpretación, ha acudido a ellas. Puede apreciarse en la Resolución del ICAC núm. 73 (BOICAC 73/marzo 2008) sobre Normas particulares sobre el Inmovilizado intangible, y en la núm. 75 (BOICAC 75/septiembre 2008) sobre Combinación de Negocios.

La doctrina administrativa española en alguna ocasión trae a colación diversas NIC/NIIF al resolver, sobre todo, cuestiones relativas a la imposición societaria (en este sentido la Resoluciones del TEAC, de 9 de septiembre de 2009

Ahora bien, una cosa es la incidencia interpretativa y otra muy distinta, como indicamos anteriormente, la supletoriedad de las NIC/NIIF para resolver lagunas del Derecho Contable interno que debe ser rechazada<sup>40</sup>. No debemos obviar que el legislador español, descartando una de las posibilidades que le abría el Reglamento 1606/2002, optó por un modelo de reforma contable que convierte a las reglas contenidas en el C.co. y el PGC en textos autónomos desde una perspectiva normativa, por mucho que los mismos procuren un acercamiento al modelo NIC/NIIF<sup>41</sup>. En definitiva, las NIC/NIIF se constituyen para el Derecho interno de las cuentas anuales y también para la base imponible del IS, en una mera fuente de conocimiento, pero en ningún caso en una fuente del Derecho.

---

–JT 1999, 1763– y de 15 de octubre de 2004 –JUR 2005, 48922–, sobre el concepto de actividades de I+D; de 10 de junio de 2009 –JUR 2009, 423328– sobre criterios de imputación temporal de ingresos en contratos de larga duración). Tal conexión e influencia interpretativa de las NIC/NIIF puede fundamentarse igualmente en la Ley 16/2007 (E.M y D.F.1ª).

40 Así lo ha hecho el ICAC en la Resolución núm. 74/2008.

41 Esta autonomía se hace evidente en la propia introducción del PGC que califica al mismo como «de carácter autónomo en tanto norma jurídica aprobada en España con un ámbito de aplicación claramente delimitado, a saber, la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas», debiendo derivarse de ello la consecuencia lógica de que «la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las NIC/NIIF incorporadas en los Reglamentos europeos».

## V. RELACIÓN ENTRE VALOR RAZONABLE Y VALOR DE MERCADO EN LAS OPERACIONES VINCULADAS

La reforma contable, inspirada en las NIIF, incorporó a nuestro derecho la regla valorativa del valor razonable que, con carácter general, se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un

«El legislador español, descartando una de las posibilidades que le abría el Reglamento 1606/2002, optó por un modelo de reforma contable que convierte a las reglas contenidas en el C.co. y el PGC en textos autónomos».

mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, y para aquellos elementos respecto a los cuales no exista un mercado activo se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración, entre las que se incluye el empleo de referencias a transacciones

recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción.

La Norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> del PGC establece, con carácter general, el deber de valorar las transacciones entre empresas del grupo a valor razonable. En consecuencia, el valor con-

venido ha de ser sustituido por aquel en caso de que no coincidan<sup>42</sup>. Por su parte, el TRLIS, en su artículo 16, obliga a valorar las operaciones entre personas o entidades vinculadas a valor de mercado.

Conceptualmente presentan un claro paralelismo el valor normal de mercado y el valor razonable. Ambos se basan en relaciones entre sujetos independientes. El valor de mercado es definido por la norma fiscal (art. 16 TRLIS) como el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, en tanto que el valor razonable se define en el marco conceptual del PGC como el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

«La norma contable se refiere, únicamente, a las operaciones intragrupo, mientras el art. 16 del TRLIS abarca, además del anterior, otros supuestos de vinculación».

---

42 Esta regla puede verse afectada por la sentencia GIMLE (sentencia del TJUE de 3 de octubre de 2013, C-322/12 État. Belge vs. GIMLE SA), si bien esta sentencia plantea muchos interrogantes. En la misma se llega a afirmar (pa. 42): «...procede responder a la cuestión planteada que el principio de imagen fiel establecido en el artículo 2, apartados 3 a 5, de la Cuarta Directiva no permite establecer una excepción al principio de valoración de los activos en función de su precio de adquisición o de su coste de producción, según se establece en el artículo 32 de dicha Directiva, en favor de una valoración en función de su valor real, cuando el precio de adquisición o el coste de producción de dichos Activos sea manifiestamente inferior a su valor real». Aunque el TJUE no precisa mucho más ni modula sus afirmaciones, cabe, cuando menos, poner en entredicho la adecuación al derecho comunitario de la regla 21.<sup>a</sup>

Por tanto, puede afirmarse que se ha producido una convergencia entre la norma fiscal y la contable<sup>43</sup>. Se hace preciso, pues, realizar un análisis comparativo entre la normativa contable y la normativa fiscal que permita extraer conclusiones sobre si ambas regulaciones presentan o no diferencias en cuanto a su respectivo contenido y consecuencias. Ya adelantamos que la relación entre la Norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> del PGC y la regulación de las operaciones vinculadas del art. 16 TRLIS no está exenta de polémica, pero constituye lugar común negar que la norma fiscal resulte superflua bastando la remisión al resultado contable que formula el art. 10.3 TRLIS.

Varias razones conducen a mantener esta posición. En primer lugar, el ámbito de aplicación de una y otra norma. La norma contable se refiere, únicamente, a las operaciones intragrupo, mientras el art. 16 del TRLIS abarca, además del anterior, otros supuestos de vinculación.

Por tanto, fuera del caso de las operaciones entre empresas del grupo, pudiera acontecer que los criterios de valoración fueran discrepantes, puesto que el valor a incluir en la contabilidad no tiene que ser el valor razonable, al menos no en aplicación de la Norma de valoración 21.<sup>a</sup>. Sin embargo, de ello no se sigue que cualquier

---

43 De hecho, en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, que modificó el art. 16 TRLIS, se declaraba la intención de engarzar la contabilidad con la fiscalidad. No obstante, como veremos, ese engarce no se ha producido plenamente, posiblemente porque la preocupación en el ámbito fiscal era más el consolidar el principio de valoración a mercado como equivalente al principio de libre competencia, alineando la normativa española con la doctrina de la OCDE.

operación vinculada que no se realice entre empresas del grupo (por ejemplo, operaciones entre la sociedad y los socios personas físicas) deba contabilizarse según la apariencia. La preferencia del fondo sobre la forma (artículo 34.2 del Código de Comercio) ha de ser tomada en cuenta, pudiendo conducir a un resultado similar.

En segundo lugar, existen diferencias significativas en la metodología de valoración, tanto de planteamiento como de principios, por lo que podrían dar lugar a valoraciones distintas.

La norma contable fija el valor razonable como el valor de las transacciones entre empresas del grupo y lo equipara al valor fiable de mercado, siendo el precio cotizado en un mercado activo la mejor referencia. Ahora bien, habrá operaciones realizadas entre empresas del grupo, tal vez la mayoría, que no podrán ser contrastadas a través de las cotizaciones habidas en estos mercados. Es por ello que se prevé para tales casos el que pueda acudirse a modelos y técnicas de valoración, entre las que se encuentran, como ya dijimos, las transacciones recientes, descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. Pero tampoco será inusual que ni siquiera los sistemas mencionados permitan determinar un valor fiable, ordenando la norma contable, en tal caso, que se valore por el precio convenido o de adquisición. Esta renuncia a la valoración por el valor razonable cuando no exista fiabilidad parece que, en principio, también debería afectar a la valoración por el valor razonable en las operaciones realizadas entre empresas del grupo. En consecuencia, en tal caso, prevalecería la valoración convenida.

El art. 16 TRLIS establece, de manera imperativa y sin excepciones, el valor normal de mercado como valor de las operaciones entre sujetos vinculados, debiendo interpretarse conforme a los principios de libre competencia cuyo fundamento se encuentra en el art. 9 del MC OCDE.

A tal fin, la norma fiscal establece cinco métodos para obtener el valor de mercado: tres principales y dos subsidiarios. Los métodos principales

«La norma contable fija el valor razonable como el valor de las transacciones entre empresas del grupo y lo equipara al valor fiable de mercado, siendo el precio cotizado en un mercado activo la mejor referencia».

son el método del precio libre comparable, el del coste incrementado –apto para operaciones de fabricación– y el del precio de reventa –especialmente útil para distribuidores que revenden los productos sin alterarlos físicamente o sin añadirles valor sustancial a los mismos–. Hay una nota común

subyacente a estos tres métodos y es que se basan en operaciones comparables realizadas entre sujetos independientes.

La semejanza más relevante entre la norma fiscal y la contable se encuentra entre el método de valoración del «precio libre comparable» (TRLIS) y el del «método del valor fiable de mercado» (PGC). En el supuesto de que exista mercado fiable al que acudir es claro que el valor de cotización sería el valor normal de mercado, en los términos del art. 16 TRLIS, y al tiempo el valor razonable en los términos del C.co. y del PGC.

Ante la ausencia de referencia válida en el mercado, la norma fiscal procede a completar el método del precio libre comparable con otros dos, que se basan también, en esencia, en identificar operaciones entre sujetos independientes que



sean comparables (ya sea a efectos de aplicar el método del coste incrementado o el de reventa). De modo similar, la normativa contable establece que en ausencia de mercado fiable o activo se emplearán otros métodos, entre los que se encuentra el de las transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas; es decir, se acudirá a un método basado también en la comparación.

En consecuencia, en la práctica habrá correspondencia entre el valor de mercado obtenido a efectos fiscales aplicando alguno de los métodos principales y el valor razonable derivado de mercados fiables o de transacciones recientes.

Puesto que la normativa contable, valorando a valor razonable, entra en juego antes que la fiscal, y el resultado contable es el antecedente de la base imponible, cuando ambas normativas coincidan en sus soluciones, tanto en la

valoración (porque valor razonable y valor de mercado respondieran a la misma sustancia) como en la calificación de la diferencia entre el precio convenido y aquella valoración atendiendo a la realidad económica de la operación, el ajuste se hará en la contabilidad, no debiendo realizarse ajuste extracontable.

Más allá de esta coincidencia, cuando no sea posible acudir a operaciones comparables, la normativa fiscal consagra, de forma subsidiaria, unos métodos de valoración que se basan en el reparto del resultado conjunto entre todas las

«Cuando no sea posible acudir a operaciones comparables, la normativa fiscal consagra, de forma subsidiaria, unos métodos de valoración que se basan en el reparto del resultado conjunto entre todas las entidades que intervengan en la operación».

entidades que intervengan en la operación, de una forma similar a la que podrían acordar partes independientes, o en obtener la rentabilidad de la operación sobre la base de fijar el margen neto sobre determinados indicadores de beneficio (costes o ventas, básicamente). En cambio, la regulación contable no contempla ni el método de la distribución del resultado ni el del margen neto. En estos casos, mientras que fiscalmente deberá obtenerse el valor de mercado, dado que la valoración a valor de mercado es imperativa, en el ámbito contable se ofrece la alternativa de aplicar el valor de adquisición o precio acordado. En tal caso puede darse la discrepancia entre el valor convenido, reflejado contablemente y el valor de mercado, debiendo procederse a realizar el ajuste extracontable que proceda a efectos de que éste último sea el tenido en cuenta para la determinación de la base imponible, pudiendo efectuarlo la Administración en caso de que no lo haya practicado el contribuyente, sin que se altere la contabilidad<sup>44</sup>.

---

44 Una de las cuestiones controvertidas, como derivada de lo expuesto hasta ahora, es la posibilidad de realizar ajustes extracontables. Los que entienden que no es necesario parten de la consideración de que las regulaciones contable y fiscal, aunque tienen finalidades distintas, son convergentes en sus mandatos: el resultado contable, a partir de lo ordenado por la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> del PGC, ha de incorporar los efectos de la valoración por el valor razonable, cuya estrecha relación con el valor normal de mercado, como regla general, no puede desconocerse. Por otra parte, el principio de prevalencia del fondo sobre la forma debe conducir a que el reflejo de la realidad económica se traduzca en un solo valor de mercado o valor razonable. Como hemos apuntado en el texto, en nuestra opinión, no puede descartarse la posibilidad de aplicar ajustes extracontables, cuando la determinación del valor sea sustancial-

Del análisis de las normas contables y fiscales se deduce que no existe una total coincidencia entre ambas normativas, ni en cuanto al ámbito subjetivo ni en cuanto a la metodología y forma de aplicación de esta metodología. Esta circunstancia puede producir diferencias de valoración en el ámbito fiscal sin incurrir ni generar irregularidades en el ámbito contable. Pero si bien conceptualmente no existe coincidencia absoluta entre valor razonable y valor de mercado, ni se fijan los mismos métodos para llegar a esos valores, lo cierto es que la regulación contable contenida en la norma 21.<sup>a</sup> y la regulación fiscal concerniente a las operaciones vinculadas confluyen, ambas normativas contienen mandados sobre el mismo objeto (al menos por lo que respecta a las operaciones entre entidades del grupo), ambas están animadas por la misma filosofía y los métodos empleados ofrecen, en algunos casos, resultados equiparables (la determinación del valor razonable resulta sustancialmente coincidente con el método de precio libre comparable), y en otras ocasiones

---

mente distinta a la fiscal o, incluso, cuando al cierre del ejercicio se disponga de mejor información que permita obtener el valor de mercado que cumpla debidamente con el análisis de comparabilidad. En este sentido, si bien calificándolo de excepcional, se pronuncia la nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 24 de abril de 2008, según la cual se puede «afirmar que hay bastante similitud entre la normativa fiscal y la contable en cuanto a la obligación de valorar a precio de mercado, por lo que, en principio, el ajuste que debe hacer la empresa debe ser un ajuste contable, salvo casos excepcionales en que el valor razonable (contable) y el valor de mercado (fiscal) puedan diferir por la forma de determinación». Algunas consultas de la Dirección General de Tributos también se ha pronunciado en este mismo sentido.

los valores obtenidos en la contabilidad pueden aprovecharse en el ámbito fiscal y viceversa.

Esta coincidencia en la práctica no desvirtúa la afirmación de que las diferencias apuntadas impiden considerar que en todas las operaciones vinculadas el valor derivado de la normativa contable necesariamente va a ser idéntico al valor fiscal. Además de las diferencias en el ámbito subjetivo, hay una diferencia esencial en materia de valoración que impediría que el criterio del

«Las diferencias apuntadas impiden considerar que en todas las operaciones vinculadas el valor derivado de la normativa contable necesariamente va a ser idéntico al valor fiscal».

valor razonable, tal y como viene establecido en nuestras normas contables, sirviera para desplazar al valor de mercado. De acuerdo con el PGC, se podrá valorar en última instancia (cuando no pueda fijarse el valor razo-

nable por referencia a un mercado, ni por otros modelos y técnicas de valoración) por el precio de adquisición. Sin embargo, el TRLIS exige la valoración a valor de mercado en todo caso, estableciendo a los efectos de la determinación de dicho valor una lista cerrada de métodos de valoración propios, unos principales y otros subsidiarios, pero que tienen vocación de ofrecer una solución para todos los casos. En tanto que la norma tributaria no admite que no pueda llegarse a la fijación de un valor de mercado, no sería suficiente para la plena convergencia de ambos ámbitos normativos que en el contable se estableciera que todas las operaciones vinculadas se valorarán por el valor razonable (insistimos, tal y como aparece configurado contablemente este criterio de valoración). En definitiva, no puede considerarse que la regla de valoración por el valor razonable, derivado de la aplicación de las

reglas contables, pueda identificarse plenamente con el valor normal de mercado resultante de la aplicación de la metodología OCDE relativa al principio de plena competencia.

## VI. RELACIÓN ENTRE EL PRINCIPIO CONTABLE DE PRIMACÍA DE LA SUSTANCIA SOBRE LA FORMA Y LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA DEL ART. 15 LGT

Las medidas antiabuso presentes en el ordenamiento español son parecidas a las que adoptan los estados de nuestro entorno, debiendo tenerse en cuenta los condicionamientos del derecho comunitario<sup>45</sup>. Disponemos de medidas de carácter general –el conflicto en la aplicación de las normas tributarias (art. 15 LGT), o la simulación (art. 16 LGT)–, así como medidas especiales<sup>46</sup>.

---

45 Aunque la competencia de la imposición directa es exclusiva de los Estados miembros, debe ejercerse en armonía con el Derecho comunitario. El Tribunal de Luxemburgo ha declarado a numerosas normas antiabuso de carácter interno sobre imposición directa incompatibles con la normativa comunitaria, con el objetivo de garantizar el ejercicio material de las libertades en el ámbito de la UE. En el desarrollo de su doctrina, las medidas que se han reconocido como susceptibles de ser adoptadas por los Estados miembros deben reunir los siguientes requisitos: 1. Que se apliquen de manera no discriminatoria. 2. Que estén justificadas por razones de interés general. 3. Que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen. 4. Que no excedan de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

46 Ciñéndonos al ámbito del Impuesto sobre Sociedades cabría citar la contenida en la regulación de las operaciones de reestructuración empresarial (art. 96.2 TRLIS), o la regulación de las operaciones vinculadas (art. 16 LIS). El

Centrándonos en el conflicto en la aplicación de las normas tributarias, el artículo 15 de la LGT regula esta cláusula general con el objeto de conseguir un instrumento más operativo que la figura del fraude a la ley tributaria (a la que vino a sustituir), salvando, entre otros, el escollo del carácter subjetivo. Es decir, a diferencia del fraude de ley, no es necesario probar el propósito de eludir el impuesto, persiguiéndose la objetivización, reduciendo a la irrelevancia la intención de los contribuyentes, pues el conflicto viene motivado no por un propósito, sino por un resultado o efecto<sup>47</sup>.

En esta cláusula general que pretende luchar contra la elusión fiscal debe partirse de la teoría de la causa de los negocios jurídicos, per-

---

Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de Julio de 2012 (RJ 2012\9364), reconoce en las reglas de valoración de las operaciones vinculadas una función antielusiva que tiende a deshacer las consecuencias perjudiciales que para la Hacienda Pública se ocasiona por razón de la vinculación de las entidades o personas intervinientes, tratándose de reconducir el gravamen a aquel que se hubiera producido si la operación o la transacción se hubiera realizado entre entidades no vinculadas y, por tanto, en libre competencia, con objeto de gravar la renta de la misma proveniente del auténtico valor de la prestación o del objeto del contrato.

47 De acuerdo con el apartado 1º del artículo 15, se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

mitiéndose constatar la verdadera naturaleza o realidad de los realizados por los contribuyentes. En los supuestos en los que sea de aplicación la cláusula antielusión del artículo 15 se produce una manipulación de la causa, en tanto que el tipo negocial adoptado carecerá del fin económico-social para el que ha sido regulado; es decir, se utilizan los tipos negociales para fines distintos de aquellos que justifican la protección del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, a través de la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el legislador pretende dotar a la Administración tributaria de un instrumento para poder adecuar la verdadera causa negocial con el tipo negocial correspondiente a la misma; en definitiva, de adecuar la apariencia formal a la realidad sustantiva.

Para que la Administración pueda aplicar el art. 15 LGT se ha condicionado la declaración del conflicto en la aplicación de las normas tributarias, a modo de garantía fundamental, a la existencia de un previo informe preceptivo evacuado por una comisión consultiva (constituida por dos miembros de la DGT y dos miembros de la administración actuante) que vinculará al órgano de inspección sobre la declaración de conflicto. La consecuencia a que debe dar lugar la aplicación de la cláusula antiabuso es la exigencia del tributo que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.

En medida de que en el primero de los requisitos (que los actos o negocios realizados, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido), se

«A través de la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el legislador pretende dotar a la Administración tributaria de un instrumento para poder adecuar la verdadera causa negocial».

encuentra la nota de la ruptura entre el hecho económico sustancial y la forma elegida por el contribuyente para realizar determinado acto jurídico, surge el interrogante de si en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades puede hacerse frente a estas actuaciones aplicando el principio contable de prevalencia de la sustancia sobre la forma. De aquí que nos planteemos la relación entre dicho principio contable y la norma tributaria antielusión.

En nuestro derecho contable, en el que la realidad económica y los principios eminentemente economicistas conforman en gran medida su marco conceptual, la prevalencia del fondo sobre la forma se erige, junto con el de imagen fiel con el que está íntimamente relacionado en principio fundamental de la contabilidad<sup>48</sup>. Se exige en última instancia una

---

48 Dicho principio se consagra en el artículo 34.2 del Código de comercio, redactado por la Ley 16/2007, que dispone que para lograr la imagen fiel «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica». Este cambio es subrayado por la propia Exposición de Motivos, que señala que «se exige en última instancia una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización». Este nuevo enfoque también se recoge en el Plan General de Contabilidad de manera reiterada. Ya en su introducción (párrafo 6) puede leerse: «El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas».

Atendiendo a la literalidad del precepto (artículo 34.2 del



calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización. La prevalencia del fondo sobre la forma no implica despreciar la forma jurídica utilizada para instrumentar una operación. El Derecho contable exige un análisis de los derechos y obligaciones asumidos, del momento en que se traspan o asumen riesgos en cada operación, para así determinar el correcto tratamiento contable de una transacción económica, flexibilizando la aplicación de las normas contables cuando de ellas pueda derivarse un resultado que comprometa la consecución del objetivo esencial de imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

«La prevalencia del fondo sobre la forma no implica despreciar la forma jurídica utilizada para instrumentar una operación».

---

C.co.), que señala que a la hora de aplicación de la norma contable, se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica, hay quien entiende que no se consagra la prioridad de lo económico sobre lo jurídico, sino que se introduce como parámetro interpretativo, al menos, en igualdad de condiciones con la forma jurídica (CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ, «A vueltas con el fondo económico y la forma jurídica», *Partida Doble*, N.º 227, Diciembre 2010, Editorial WOLTERS KLUWER, págs. 22-36), o que esa prioridad no se introduce de un modo absoluto, sino que la norma internacional que impone dicha prioridad se ha convertido en la normativa española en una mera posibilidad que se podrá aplicar o no según cada caso (MALVÁREZ PASCUAL, LUIS, «La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* 1/2011, IEF, pag.8).

Dado que tras la reforma contable las modificaciones de la Ley del impuesto han sido puntuales, dejando inalterado el art. 10.3 TRLIS, que constituye la «correa de transmisión» a través de la cual el artículo 34.2 del C.co. desplegará sus efectos en el ámbito del impuesto, la contabilización de las operaciones según su fondo económico, y no solo de acuerdo a su forma jurídica, determinará que la base imponible se vea afectada. Ello se producirá en aquellos casos donde el presunto fondo económico diverja del jurídico, reflejándose en la contabilidad dicha disfunción, y el legislador tributario no haya previsto expresamente la calificación y tratamiento que deba darse a efectos del impuesto<sup>49</sup>. De igual modo

---

49 No debemos ignorar, por otra parte, que la normativa tributaria no desconoce este principio y regula determinados aspectos en atención a la realidad económica que subyace tras una determinada formalidad jurídica, otorgando prioridad a dicho fondo económico. Entre otros ejemplos que podrían traerse a colación de la adopción de este principio en el ámbito tributario, se encuentra el régimen de operaciones entre partes vinculadas y, en particular, en la regulación del denominado «ajuste secundario». El artículo 16.8 del TRLIS apela al tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido en una operación vinculada. Esta norma deberá aplicarse cuando a través de un análisis sustancial «versus forma», se llegue a la conclusión de que a través de la operación vinculada se pretende ocultar una distribución de dividendos o una aportación de capital, o cualquier otra operación secundaria. Mediante el ajuste secundario se pretende calificar adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre los sujetos vinculados para otorgarle un determinado tratamiento fiscal, atendiendo a la verdadera naturaleza económica que subyace en la operación cuando se haya acordado a precios distintos a los de mercado. Queda clara la vinculación entre el artículo 16.8 y el principio de prevalencia del fondo sobre la forma.

que en la normativa tributaria encontramos soluciones en las que subyace dicho principio, podría admitirse que esté presente en la regulación de las partidas contables que conformen el resultado contable del que se parte para determinar la base imponible<sup>50</sup>.

Para la consecución del principio esencial de imagen fiel, en aplicación de la prevalencia del fondo económico sobre la forma, lo que se pretende es que el contable refleje en los libros los efectos patrimoniales de la operación<sup>51</sup>. Si bien

---

50 La prevalencia de la sustancia económica sobre la forma jurídica no plantea problemas desde el punto de vista de los principios materiales del tributo, en especial del de capacidad económica. Cuestión distinta es si la aplicación generalizada en el ámbito contable y su repercusión en el Impuesto sobre Sociedades atenta contra otros principios, singularmente el de seguridad jurídica. La dosis de subjetividad e incertidumbre que conllevaría aceptar una cláusula general que afectase a todas las operaciones permitiendo que cualquier operador jurídico —el contribuyente o la propia administración— contabilizasen en función de cuál fuera su apreciación sobre el fondo económico, pugna con las exigencias del principio de seguridad jurídica (certeza, previsibilidad) que deben presidir las normas tributarias que regulan los elementos esenciales del tributo.

51 A estos efectos deberá llevar a cabo una valoración (v.gr. a valor razonable) e identificar las cuentas que sean más idóneas para la representación contable de la operación. No se le exige al contable que realice una calificación jurídica del negocio jurídico. No se trata de que descubra tras la forma jurídica de un arrendamiento la forma jurídica de una compraventa, o que tras la forma jurídica de un préstamo descubra la forma jurídica de una aportación de capital, sino que, en el primer caso, atendiendo a la efectiva transferencia de beneficios y riesgos inherentes al bien, dé de alta el activo según su naturaleza, reconociendo, a su vez, el correspondiente pasivo, o decida que tras el análisis de la operación se debe contabilizar como un arrendamiento operativo, reflejando el correspondiente gasto, y que, en el

el contable no se ve obligado a realizar una calificación jurídica, no cabe duda de que la labor de análisis que debe efectuar para realizar la representación contable consecuente, no es muy diferente de la que debe realizar el operador jurídico. Dado que al realizar la calificación jurídica se ha de analizar la causa, y para ello debe tenerse en cuenta lo que objetivamente se consigue desde el punto de vista de la sustancia económica, es evidente la relación del principio de prevalencia del fondo sobre la forma con la calificación jurídica.

«En aplicación de la prevalencia del fondo económico sobre la forma, lo que se pretende es que el contable refleje en los libros los efectos patrimoniales de la operación».

Pero en el ámbito tributario, para el proceso de calificación, el artículo 13 de la LGT señala la prevalencia de lo jurídico, ordenando que la calificación se realice en función de la verdadera «naturaleza jurídica» del hecho o acto realizado<sup>52</sup>. El principio contenido en el art. 34.2 del C.co. parece oponerse al principio de calificación jurídica y, teniendo en cuenta que el artículo 10.3 del TRLIS remite el cálculo de la base imponible al resultado contable —de-

---

segundo caso, determine si se cumplen los requisitos para el reconocimiento contable de un pasivo o el incremento del patrimonio neto. Al efectuar la representación contable de acuerdo con los efectos patrimoniales y no con las apariencias se pone de manifiesto que tras la forma jurídica empleada se oculta una realidad económica distinta, que es la que refleja la contabilidad.

52 Artículo 13: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

terminado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio (entre ellas su artículo 34.2) y con las disposiciones dictadas en su desarrollo—, corregido por la aplicación de los preceptos de la Ley del Impuesto, las fricciones que se producen por el traslado de este principio contable al ámbito tributario son evidentes.

En torno a la prevalencia de lo económico sobre lo jurídico se ha reabierto una vieja polémica, poniendo de manifiesto la doctrina el temor de que por esta vía se reintroduzca la interpretación económica en la aplicación de los tributos, proscrita del

Derecho tributario por vulneración del principio de seguridad jurídica. Creemos que la solución pasa por una clara separación legal de los órdenes tribu-

tario y contable, de manera que el ámbito de aplicación del principio contable se reduce al registro contable de las operaciones de la entidad, y cualquier antinomia deberá resolverse reconociendo la prevalencia de los principios impositivos en el ámbito tributario.

Dada la íntima conexión entre la contabilidad y la fiscalidad, se plantea la cuestión de la validez fiscal de una calificación contable de las operaciones fundamentada en la realidad económica de las mismas, y, por otro, se suscita la cuestión de la representación contable de los resultados derivados de negocios jurídicamente anómalos.

En relación a la primera de las cuestiones, se plantea si el resultado contable ajustado como

«En el caso de que las consecuencias de la aplicación de las normas contables y de la regulación fiscal coincidieran, se aceptaría el resultado contable sin necesidad de realizar ajuste».

consecuencia de la aplicación del principio de prevalencia del fondo sobre la forma debe tener o no inmediata eficacia fiscal. En resumidas cuentas la pregunta es si la normativa fiscal –artículo 10.3 del TRLIS– remite también a este principio y, obviamente, a las consecuencias de su aplicación<sup>53</sup>.

La respuesta dependerá de si existe o no norma fiscal específica. En el supuesto de que hubiese una norma fiscal que estableciera el tratamiento que debe otorgarse a efectos tributarios (piénsese, por ejemplo, en la regulación tributaria de las operaciones vinculadas), en la base imponible deberá necesariamente recogerse las consecuencias derivadas del régimen fiscal. En el caso de que las consecuencias de la aplicación de las normas contables y de la regulación fiscal coincidieran, se aceptaría el resultado contable

---

53 Afirma SANZ GADEA que, «el principio de prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica no ha de introducir perturbación alguna en el ámbito fiscal, sino, por lo contrario, ha de constituir un elemento de saneamiento de resultados contables, y, por tanto, de bases imponibles, pues contribuirá a evitar que, por razones puramente formales, se contabilicen, y tributen, resultados realmente inexistentes, y también, e inversamente, que por las citadas razones, eludan la tributación, a través de su contabilización irregular, resultados contables realmente existentes.

Fundamentar la fiscalidad de las empresas en un resultado contable que entronca directamente con la realidad es inexcusable que desde el punto de vista de la capacidad económica, y, en tal sentido, el principio de prevalencia o preferencia de la realidad económica sobre la forma jurídica es una potente palanca para conseguir la efectividad del citado principio fiscal» (SANZ GADEA, EDUARDO, «La Reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995 y su proyección en el tiempo», en RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO (DIR.) *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-cívitas, 2006, pág. 18).

sin necesidad de realizar ajuste<sup>54</sup>. En caso contrario, si el propio legislador tributario ha contemplado el supuesto anteponiendo la sustancia sobre la forma jurídica, y no se ha contabilizado siguiendo ese criterio, la Administración podrá corregir el resultado contable para llegar a la base imponible, pero no por recalificación en aplicación del principio contable de prevalencia del fondo sobre la forma, sino en aplicación de la norma tributaria que establece el tratamiento fiscal pensando en la sustancia económica de dichas operaciones.

En el caso de que no hubiera normativa fiscal que contemplase la operación, si la correcta contabilización en aplicación de la prevalencia del fondo sobre la forma desemboca en un tratamiento contable que no se corresponde con las formas, el resultado contable tendrá plena eficacia a efectos fiscales.

---

54 Tratándose de operaciones entre empresas del grupo, la norma de registro y valoración 21<sup>a</sup>. del PGC establece que cuando el valor razonable de la operación difiriese del convenido, sobre este valor razonable han de practicarse los asientos contables y no sobre el valor convenido, y la diferencia entre el valor convenido y el razonable deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. Es claro que el art. 16 TRLIS y la norma de registro y valoración 21<sup>a</sup>. del PGC, pivotan sobre las mismas realidades, unos con efectos contables y otros con efectos fiscales. En realidad se está ante el mismo mandato, a saber, que la diferencia debe registrarse en cuentas y tributar de acuerdo con lo que realmente representa.

De esta manera, como apuntábamos anteriormente, si en el caso concreto, hay correspondencia entre valor razonable y valor de mercado, si la calificación que procede de acuerdo con la norma contable es homologable a la que procede de acuerdo con el artículo 16.8 del TRLIS, se podría llegar a una situación en la que aquello que ordena la norma fiscal previamente ya esté realizado por aquello que ordena la norma contable.

Ahora bien, si en la contabilidad no se reflejara la operación de acuerdo con su sustancia económica y se dan los presupuestos del art. 15 LGT, la aplicación de este precepto conllevará la práctica de ajustes extracontables por parte de la Administración. No resultaría admisible que en base a una lectura simplista de los términos del art. 10.3 TRLIS, según el cual los ajustes procederán en los casos establecidos en la ley del impuesto, llegase a concluirse que no es de

«Si la correcta contabilización en aplicación de la prevalencia del fondo sobre la forma desemboca en un tratamiento contable que no se corresponde con las formas, el resultado contable tendrá plena eficacia a efectos fiscales».

aplicación la cláusula general antiabuso al no aparecer en el articulado de la ley del impuesto. Pero, entendemos que, para la práctica de dichos ajustes, la Administración no puede valerse del principio contable y, por aplicación del mismo, corregir el resultado contable, basándose en que los presu-

puestos de aplicación de dicho principio son esencialmente los mismos que los requisitos de artificiosidad del art. 15 LGT. Y no podría hacerlo porque no debe perderse de vista que el art. 15 LGT exige, como requisito procedimental, el informe preceptivo de una comisión, contemplado en el art. 159 LGT.

En definitiva, puede ocurrir que el principio de prevalencia del fondo sobre la forma en el ámbito contable evite que el abuso de las formas llegue a tener repercusión fiscal, en cuyo caso no será necesario que entre en juego la cláusula antiabuso fiscal. Pero lo que no resulta de recibo es que ante la inaplicación de este principio contable por el contribuyente, dicho principio sirva a la Administración tributaria como alternativa a la cláusula general antia-



buso defraudando las exigencias y limitaciones que el legislador ha decidido establecer a dichas técnicas en el ámbito específico del derecho tributario.

La posible aplicación del principio contable de preferencia del fondo sobre la forma como medio para reintroducir la interpretación económica en la práctica administrativa es un temor compartido. Esto es, que cuando el registro contable se hubiere realizado en atención a la forma jurídica y la Administra-

ción considere que dicha forma no es realmente representativa del fondo económico de la operación, califique los hechos en función de las consecuencias económicas deri-

vadas del negocio jurídico que no son los típicos o propios del mismo, corrigiendo —a efectos de determinar la BI del IS— la contabilización de dicha operación.

La Administración tributaria podría argüir que en la medida en que se trata de un principio determinante de la imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la entidad, le permitiría en fase de inspección, con base en el art. 143 del TRLIS, cuestionar el criterio contable que se haya aplicado en el registro de una operación, siempre que ésta resulte incongruente con los efectos económicos que el negocio u operación haya podido producir, y modificar los efectos de la misma en materia tributaria en atención a los resultados económicos, practicando los ajustes necesarios al resultado contable y de este modo

«La prevalencia del fondo sobre la forma por imposición del principio de imagen fiel vendría así a operar como lo que, en términos jurídicos, se conoce como una cláusula antiabuso».

corregir los abusos de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente. La prevalencia del fondo sobre la forma por imposición del principio de imagen fiel vendría así a operar como lo que, en términos jurídicos, se conoce como una cláusula antiabuso, que abriría las puertas a la Administración para hacer prevalecer los resultados económicos sustanciales realmente perseguidos frente al tipo contractual en el que, de manera abusiva, se han amparado los particulares<sup>55</sup>.

Actuar de este modo en los casos en que concurrieran los presupuestos de hecho del conflicto en la aplicación de las normas, supondría ignorar lo preceptuado por la LGT, y, en particular, el procedimiento que se debe seguir, y no es posible, en nuestra opinión, que la respuesta a la elusión fiscal se materialice prescindiendo de los procedimientos establecidos a estos efectos. Por otra parte, no cabe entender que un precepto mercantil, como el art. 34.2 C.co., sin una finalidad directa en el ámbito tributario (aunque, como hemos visto, tenga implicaciones fiscales), haya procedido a una derogación singular en el ámbito del IS de aquellas normas de carácter general.

---

55 Este modo de proceder no es desconocido. De hecho, recientemente, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2013 (RJ 2013\6534), ha confirmado la actuación de la inspección, procediendo a recalificar una operación que formalmente era un préstamo considerando que la realidad económica de la operación (analizando el fondo del acuerdo firmado entre la entidad participada residente en España y la matriz residente en los Países Bajos) encajaba en lo que es una aportación de fondos propios, por lo que se rechaza que la retribución correspondiente pudiese tener la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Mientras que la cláusula antielusiva está ideada para hacer frente a la elusión del impuesto, evitando el hecho imponible o disminuyendo la deuda tributaria, el principio contable de prevalencia del fondo sobre la forma persigue una finalidad muy distinta, que es servir al principio esencial de imagen fiel, de modo que la contabilidad refleje la verdadera situación económica y financiera. Contablemente la aplicación de este principio no va a depender de que la operación se haya realizado por fines de ahorro fiscal. Este objetivo nada tiene que ver con la elusión fiscal, aunque pueda haber operaciones en las que se hayan utilizado formas que no se corresponden con la sustancia económica motivada dicha discrepancia por la búsqueda de ahorros fiscales, y en ese caso el tratamiento contable debido sirva al objetivo de la lucha contra la elusión.

En base a estos objetivos tan dispares, que en ocasiones pueden confluír, no creemos que dicho principio deba emplearse como herramienta alternativa a las cláusulas antielusión en el ámbito tributario para hacer frente al abuso de las formas con intención de obtener un ahorro o ventaja fiscal, dándose las circunstancias del art. 15 LGT. El principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma ni habilita a la Administración para emplearlo en lugar de la cláusula antiabuso cuando concurren los presupuestos para su entrada en juego, ni ofrece las posibilidades de ésta. Este principio no sirve para afrontar el reto de la lucha contra sistemas de fraude fiscal sofisticados, propios de la globalización y centrados en lo que se conoce como «planificación fiscal agresiva». Precisamente los casos de conflicto en la aplicación de las normas tributarias que se

han dado en nuestro país han versado, en gran medida, sobre operaciones internacionales que erosionaban la base imponible del impuesto español.

Para resolver el problema de la elusión fiscal hay que acudir a un elemento eminentemente jurídico, como la causa. El conflicto en la apli-

«El principio contable de prevalencia del fondo sobre la forma persigue una finalidad muy distinta, que es servir al principio esencial de imagen fiel».

cación de las normas tributarias supone una calificación jurídica, sin perjuicio de que al analizar la causa deba tenerse en cuenta lo que objetivamente se consigue desde el punto de vista de la sus-

tancia económica. Las potestades atribuidas a la Administración fiscal mediante cláusulas generales son vías orientadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusorios. A priori, resultan más acordes con las exigencias de la seguridad jurídica al venir fijadas en una norma con rango de ley y con garantías procedimentales *ad hoc*.

Cádiz, julio de 2014



Relaciones entre la Contabilidad  
y el Derecho Tributario  
**INFORME RELATIVO AL  
DERECHO MEXICANO**

Miguel de Jesús  
Alvarado Esquivel

Magistrado del Tercer Tribunal Colegiado  
en Materia Administrativa en el Distrito  
Federal



## I. ALCANCE TEMÁTICO

La existencia de diferentes maneras de entender la relación entre la contabilidad y el Derecho Tributario ha motivado que nos reunamos a fin de poder esbozar la ruta a seguir respecto a este tema, considerando los desafíos que suscitan ambas materias.

Bajo dicho contexto, nuestro trabajo tiene como objeto el presentar y analizar las principales fuentes del Derecho Tributario de los Estados Unidos Mexicanos que, directa o indirectamente, delimitan la relación que mantienen hoy en día la contabilidad y el Impuesto sobre la Renta en nuestro país.

Para dicho propósito, procederemos a describir las fuentes jurídicas mexicanas de relevancia (legislación y jurisprudencia) y luego a exponer nuestras conclusiones acerca de las mismas.



## II. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

Entiéndase por fuentes del derecho a aquellos hechos y actos que, de acuerdo con las normas sobre producción jurídica de un ordenamiento determinado, crean o pueden crear relaciones jurídicas con efectos *erga omnes*<sup>1</sup>. Tal creación implica la innovación del ordenamiento a través no solamente de la expedición de nuevas normas y de la modificación o extinción de las existentes.

«Entiéndase por fuentes del derecho a aquellos hechos y actos que, de acuerdo con las normas sobre producción jurídica de un ordenamiento determinado, crean o pueden crear relaciones jurídicas con efectos *erga omnes*».

De este modo, a continuación nos referimos a las siguientes normas y jurisprudencia mexicana pertinente:

### 1. Marco Normativo:

- a) Entre las normas fundamentales que regulan las obligaciones en materia de contabilidad que deben cumplir los contribuyentes mexicanos se tiene:

#### *La Constitución Federal*

«Artículo 16. (...) La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para (...) exigir la exhibición de los

---

1 CARBONELL, Miguel. *Constitución, Reforma Constitucional y Fuentes del Derecho en México*. Universidad Autónoma de México. Primera Edición, 1998. Pág. 26.

libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales (...).».

«*Artículo 31.* Son obligaciones de los mexicanos:

(...) IV. Contribuir para los gastos públicos (...) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

#### *Ley del Impuesto sobre la Renta*

«*Artículo 76.* Los contribuyentes (...) además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(...)

I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de Ley del Impuesto sobre la Renta, y efectuar los registros en la misma.

IV. Formular un estado de posición financiera».

#### *Código Fiscal de la Federación*

«*Artículo 28.* Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables (...) además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus in-

gresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el SAT.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el SAT.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto».

b) Respecto a la determinación del Impuesto sobre la Renta, es importante mencionar al artículo 9° de la Ley que regula dicho impuesto. Expresamente se dispone lo siguiente:

*Ley del Impuesto sobre la Renta*

«Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el Impuesto sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determina como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores».

c) En relación a los precios de transferencias y normas antielusivas existe:

*Ley del Impuesto sobre la Renta*

«Artículo 180. (...) los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos (precio comparable, precio de venta, costo adicionado, etc.):

Para los efectos de este artículo (...) los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera».

«Las personas morales deberán calcular el Impuesto sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%».

*Proyecto de norma.* Hubo varios intentos en el pasado, pero sin prosperar. La última propuesta sin éxito para su implantación en 2013 fue:

«(...) dar el efecto fiscal que corresponde al hecho imponible real, siempre y cuando se detecten prácticas y operaciones que carecen de una razón de negocios y por lo tanto las consecuencias que generaron no fueron

gravadas, a pesar de que debieron serlo, es entonces que la autoridad podrá proceder a gravar la conducta aplicando estrictamente la finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada en fraude a la misma».

Actualmente, en la legislación mexicana no existe una cláusula general antielusiva.

## 2. Pronunciamientos de los Tribunales Mexicanos:

A fin de poder lograr un entendimiento cabal de la forma en que se viene entendiendo la relación entre la contabilidad

y las obligaciones vinculadas al Impuesto sobre la Renta, resulta pertinente incluir los pronunciamientos de los Tribunales Mexicanos que han abordado los alcances de las NIF (Normas de Información Financiera) aplicables<sup>2</sup>.

«Los principios de contabilidad generalmente aceptados (hoy NIF) no son «reglas o normas de conducta obligatoria, sino bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad».

### a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación (TC)

*Tesis:* P. LXXXVIII/98

Los principios de contabilidad generalmente aceptados (hoy NIF) no son «reglas o normas de conducta obligatoria, sino bases consue-

---

<sup>2</sup> Las NIF se refieren a las regulaciones emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y el Desarrollo de Normas de Información Financiera-CINIF, respecto a las cuales aplican las Normas Internacionales de Información Financiera de forma supletoria.

tudinarias 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. 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».

b) Los Tribunales Colegiados de Circuito (TS)

*Tesis:* I.4o.A.797 A

«NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS. Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con

los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar “en qué momento” y “cómo” deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero».

*Tesis:* I.4o.A.799 A

«Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no solo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico que, al momento de analizar y resolver el problema que se

plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no solo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal».

«Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no solo temas jurídicos, sino también contables y financieros».

*Tesis:* I.3o.C.66 C (10a.)

«LIBRE ORGANIZACIÓN CONTABLE DEL COMERCIANTE. ES UN PRINCIPIO QUE DEBE PONDERARSE PARA LA ADMISIÓN DE LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE (...) Se debe tomar en cuenta que uno de los principios rectores de la organización mercantil es la de libre organización contable del comerciante, porque se le permite llevar el sistema que mejor se corresponda con el giro del negocio y solo le exige que cumpla con los siguientes mínimos: que permita identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas».



### III. COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

Si bien son varias las fuentes que han abordado lo concerniente a las obligaciones contables que deben cumplir los contribuyentes mexicanos, lo cierto es que del artículo 9° de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que existe un quiebre entre el resultado contable y la base imponible de dicho Impuesto.

En efecto, la citada norma alude a deducciones autorizadas por la Ley. Vale decir, existen diferencias entre las erogaciones que se detraen para efectos de la presentación de Estados Financieros y aquellas que se deducen en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

En consecuencia, para efectos del Impuesto sobre la Renta, no es obligatorio ni hay interés en el uso generalizado de las NIF, ni las internacionales ni las nacionales<sup>3</sup>.

En estricto, en México el uso de las NIF nacionales es para casos muy concretos y cuando así lo establezca la ley tributaria. Incluso, en México la obligación de llevanza de libros y registros contables para efectos fiscales, se establece en una amplia legislación ordinaria, reglamentaria e, incluso, en acuerdos administrativos emitidos por las autoridades tributarias.

«En México el Impuesto sobre la Renta no se determina con base al resultado contable obtenido por la aplicación de las NIF, sino a través del Sistema de Balances Independientes».

---

3 Como se puede apreciar de nuestra descripción de fuentes, el único caso en el que las NIF se aplican por expresa disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta es en la determinación del precio justo de mercado de los precios de transferencia.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que en México se encuentra en vigor el Sistema de Balances Independientes o Doble Balance, dado que por un lado se tiene al Balance o resultado contable según las NIF que es útil para fines financieros o bursátiles y, de otro lado, se tiene el Balance o resultado fiscal según el cual es determinado considerando las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ello nos permite concluir que en México el Impuesto sobre la Renta no se determina con base al resultado contable obtenido por la aplicación de las NIF, sino a través del Sistema de Balances Independientes o Doble Balance; es decir, obteniendo los ingresos gravados menos las deducciones permitidas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Desde nuestro punto de vista, existen diversos cuestionamientos de orden operativo a este modelo de determinación, tales como el hecho de que se lleven dos contabilidades cuando no existen dos realidades económicas, además de lo costoso que ello puede llegar a ser. A nuestro juicio, no existen cuestionamientos de orden constitucional o legal para que el resultado contable sea utilizado en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, consideramos que el método adoptado por nuestra legislación para la determinación del Impuesto sobre la Renta origina riesgos vinculados a la posibilidad de no gravar la auténtica riqueza empresarial y a distorsiones en la aplicación de la legislación fiscal y en las reglas de la contabilidad mercantiles.

En suma, para la legislación y las autoridades fiscales mexicanas, la relación entre la tributación y las NIF es de una *sana distancia*.

Considerando los problemas que origina el aplicar el Sistema del Doble Balance o de Balances Independientes, es oportuno discutir la posibilidad de implementar un cambio de sistema a uno de Balance Único, toda vez que éste permitiría utilizar un balance o resultado fiscal según las NIF, el cual gravaría la auténtica riqueza de las empresas y, en buena cuenta, facilitaría a los contribuyente la determinación del Impuesto sobre la Renta. Ello considerando que un balance según las NIF permite a las empresas estar en sintonía con las normas contables internacionales, así como dar pasos hacia la convergencia y armonización de las normas tributarias y contables.

Ciudad de México, julio de 2014

INFORME SOBRE LAS  
BASES CONCEPTUALES  
DEL MODELO NIIF Y EL  
CAMBIO EN RELACIÓN  
AL MODELO DE COSTO  
HISTÓRICO

Marco Antonio Zaldívar

Socio de EY (Perú).



## I. ANTECEDENTES<sup>1</sup>

El origen de la contabilidad como disciplina se remonta a los 4000 años antes de la era cristiana con los descubrimientos de registros contables en lo que era la Baja Mesopotamia, lugar que actualmente se encuentra en Iraq. Existe poca referencia bibliográfica de los primeros cientos de años de la era cristiana hasta que en 1494 un sacerdote veneciano llamado Luca Pacioli escribe el tratado *Summa di Arithmetica* en el que describe el uso de la partida doble (sistemas simultáneos de cargos y abonos), acontecimiento que se considera en la historia de la contabilidad como el inicio de la disciplina contable como se conoce hoy en día, ya que la descripción de Pacioli continúa siendo la base de la técnica de registración contable, sea esta manual o electrónica.

Los desarrollos contables continúan a lo largo de los siguientes siglos con el crecimiento de la economía, la creación de las empresas como en-

---

1 Fuente: Institute of Chartered Accountants of England and Wales ([www.icaew.com](http://www.icaew.com)).

tidades independientes a sus dueños, el comercio exterior, la banca y los mercados de capitales. En el siglo XIX se establecen las primeras organizaciones de profesionales

contables, básicamente en diversas ciudades de Gran Bretaña, emitiéndose diversas guías para la contabilización de las transacciones y agrupando a los profesionales que actuaban como contadores. Muchas de estas entidades ahora fusionadas

existen hasta el día de hoy. Una de las entidades más representativas hasta hoy existentes es el *Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW), fundado en Londres en 1880 por cédula real de la Reina Victoria.

En el inicio del siglo XX, con el desarrollo de los Estados Unidos de América como potencia global en el mundo de los negocios, también se empezó a desarrollar la profesión contable en dicho país, estableciéndose organizaciones profesionales para implantar y difundir criterios de actuación y guías para el registro contable de las transacciones. Es así que la *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) se fundó en 1887.

Durante toda la primera parte del siglo XX, la contabilidad trató de reflejar de manera fehaciente la situación financiera de las empresas, sin tener como parámetro básico el concepto de costo histórico. Cada grupo de profesionales de diversas industrias tenían un cierto consenso en cómo contabilizar los resultados de las operaciones y cómo valorizar los activos en los que el valor razonable, si bien no era un concepto

«Durante toda la primera parte del siglo XX, la contabilidad trató de reflejar de manera fehaciente la situación financiera de las empresas, sin tener como parámetro básico el concepto de costo histórico».

estudiado, era un concepto aceptado para ciertas industrias nuevas como lo fue el sector petrolero, que empezaba a tener gran importancia en la economía norteamericana con su extendido uso en las nuevas aplicaciones industriales.

En la llamada era dorada de la economía norteamericana, luego de la primera guerra mundial, en la que el crecimiento de su economía y su preponderancia como potencia mundial, opacaba a la antes hegemónica economía e industria británica, por lo que el mercado de capitales norteamericano empezó a crecer vertiginosamente, atraído por las altas ganancias obtenidas en la negociación de los valores cotizados en la Bolsa de Valores de Nueva York.

Esta década terminó abruptamente con la caída estrepitosa de las bolsas de Londres y Nueva York en el año 1929.

## II. EL NACIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

El gobierno norteamericano buscó una reforma profunda del mercado de capitales para tratar de recobrar la confianza del público en el mercado de valores, que había sido una fuente importante de crecimiento en la economía del país y de canalización de los ahorros de los ciudadanos. Es así que, entre los diversos cambios, se emitieron las nuevas leyes de valores (*Securities Acts*) de 1933 y 1934, vigentes hasta ahora, que norman los requisitos y la información finan-



ciera y no financiera que las empresas que emiten valores al público deben cumplir. También se creó la *Securities and Exchange Commission* (SEC), como órgano regulador del mercado de capitales, con atribuciones para normar aspectos contables. Durante este período, la SEC se apoyó en el AICPA para el desarrollo de la normatividad contable que pudiera ayudar a evitar los problemas que se generaron durante el período de la crisis del año 1929, en la parte correspondiente a la poca uniformidad en los tratamientos y exposiciones contables. El AICPA desarrolló en los siguientes años un modelo contable basado en el postulado de costo histórico y se empezó a denominar a la normativa que se emitía en esta época como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (GAAP, por sus siglas en inglés). Desde 1936 hasta 1973 el AICPA emitió la normatividad contable bajo dos principales documentos: *Accounting Research Bulletins* (ARB), hasta 1959 y los *Accounting Principles Board Opinions* (APB) subsecuentemente. Estas normas fueron la base de lo que se conoce como los US GAAP, aplicable para todas las empresas norteamericanas. La SEC adicionalmente emitía directrices aplicables solamente a empresas listadas en los mercados de valores<sup>2</sup>.

En esta normatividad se reconocían, entre otros, los siguientes postulados o bases contables:

1. Ente: que se utilizaba para diferenciar a la persona jurídica a la que correspondían estos estados financieros. Esto incluía la base para la preparación de estados financieros

---

<sup>2</sup> Fuente: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA: [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org))

consolidados, en los que el ente contable se diferenciaba del ente legal, normalmente en jurisdicciones basadas en el derecho romano.

2. Moneda: que establecía que la contabilización e información de las transacciones debería efectuarse en una sola moneda, usualmente aquella legalmente vigente en el ordenamiento legal del país.

3. Empresa en marcha: que consideraba que la información a reportar se basara en el supuesto de que la entidad continuará con sus operaciones de manera normal,

«La SEC se apoyó en el AI-CPA para el desarrollo de la normatividad contable que pudiera ayudar a evitar los problemas que se generaron durante el período de la crisis del año 1929».

por lo que los valores reflejados en los estados no representan los valores de venta o de liquidación forzada de la entidad.

4. Costo histórico: este es probablemente el supuesto más fuerte en todos estos postulados, ya que prohibió toda valuación de

los activos y pasivos a cifras diferentes a sus valores de adquisición y deberían permanecer con este valor hasta que fueran transferidos a terceros o dados de baja.

5. Conservadurismo: este postulado requería que se prefiriera darle menores valores a un activo o mayores valores a un pasivo en caso de que hubiera alguna duda sobre el valor de un activo o un pasivo, sea por deterioro o situaciones contingentes. Uno de las expresiones más comunes de este postulado es el que indica: costo o mercado, el menor.

Este marco conceptual, denominado modelo de costo histórico, tuvo una clara vigencia hasta mediados de la década de 1970. Durante

esta década se empezaron a generar una serie de corrientes basadas en un extraordinario crecimiento de los mercados de capitales, que reflejaba una valorización de las empresas en dicho mercado (*market capitalization*) bastante mayor a su valor en libros. Se consideraba que el objetivo de que los estados financieros reflejaran la situación de las empresas se había perdido al mantener reflejados valores desfasados de activos en dichos estados financieros. Adicionalmente, empezaba a reconocerse que los efectos inflacionarios de las monedas afectaban la comparabilidad de los estados financieros y que el modelo de costo histórico, en esas circunstancias, no era apropiado.

«A medida de que los mercados de capitales crecían en importancia, la información financiera se hacía más relevante para la toma de decisiones».

### III. LAS PRESIONES POR LOS CAMBIOS AL MODELO DE COSTO HISTÓRICO

Por otro lado, a medida de que los mercados de capitales crecían en importancia, la información financiera se hacía más relevante para la toma de decisiones, por lo que en dicha década sucedieron dos eventos importantes: uno en los Estados Unidos de América, con la creación del *Financial Accounting Standard Board* (FASB) en 1973. Este es un punto importante en el desarrollo de la normatividad contable, ya que hasta la creación del FASB la normatividad era emiti-

da por los organismos profesionales de contadores públicos. Con la creación del FASB se le quitó a la profesión contable la capacidad de dictar normas contables. En el FASB están representados mayormente usuarios de los estados financieros, a diferencia de los organismos profesionales en los que se encontraban los preparadores de los estados financieros. Este cambio tuvo mucha importancia en el desarrollo de la normatividad contable posterior.

Asimismo, en Londres, en 1973, las organizaciones profesionales de contadores públicos representantes de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido y Estados Unidos de América, fundaron el *International Accounting Standards Committee* (IASC) con el objetivo de desarrollar normas contables de utilización internacional en respuesta al desarrollo del mercado de capitales internacional y la necesidad de tener un lenguaje contable común. El IASC estuvo vigente como organismo profesional de contadores hasta el año 2001, emitiendo las normas internacionales de contabilidad (NIC) y sus interpretaciones (SIC). Cuando fue reemplazado en 2001, el IASC estaba conformado por 140 organizaciones profesionales de 104 países. Su sucesor, el *International Accounting Standards Board* (IASB), ya no es un organismo profesional de contadores públicos, y está conformado por usuarios de los estados financieros, principalmente provenientes de inversores y reguladores del mercado de capitales.

A fines de la década de 1970 y durante la década de 1980, la inflación que sufrieron muchos países obligó a la normatividad contable a aceptar una primera variación al costo histórico,

que tomó diferentes formas: una de ellas era la revaluación de los activos fijos con base en los índices inflacionarios o la devaluación de una moneda dura (dólar estadounidense). Este ajuste, que se aplicaba al costo de los activos, no es un antecedente del valor razonable, ya que no modificaba el concepto de costo histórico, sino que corregía el valor de la moneda. Creaba una moneda de reporte distinta, llamada moneda constante. Este fenómeno inflacionario fue recogido en la normatividad contable tanto norteamericana (SFAS 52) como en la internacional (NIC 29), manteniendo en esencia una regla para utilizar los ajustes en la moneda, si en un período de tres años consecutivos el índice general de precios acumula un cien por ciento de variación. La gran diferencia es que el SFAS 52, emitido en 1981, utilizaba como base el dólar estadounidense como moneda funcional (aquí empezó el uso de este concepto), ya que era una norma para consolidar los estados financieros de empresas subsidiarias extranjeras en las matrices estadounidenses, y por otro lado la NIC 29, emitida en 1989, requería el ajuste por índices de inflación del país.

#### IV. EL INICIO DEL CONCEPTO DE VALOR RAZONABLE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Después de este fenómeno de la inflación, durante la década de 1990, tanto el FASB como el IASC empezaron a permitir el uso paulatino del valor razonable en la valoración de instrumentos financieros y luego en operaciones cuyo

valor razonable podría ser muy diferente de su valor de costo. Así, a finales del siglo pasado, se emitieron las siguientes normas internacionales:

1. NIC 39 (1998) Instrumentos financieros: reconocimiento y medición
2. NIC 40 (2000) Propiedades de inversión
3. NIC 41 (2000) Agricultura

Anteriormente, solo la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo permitía seguir el método de revaluación de activos, basada en un estudio del valor razonable del bien, cuyos efectos se reflejan en el patrimonio neto (resultados integrales), no en los resultados del período, a diferencia de lo indicado en las tres NIC arriba citadas, en las que los efectos (salvo excepciones de la NIC 39) se reflejan en los resultados del período.

«Tanto el FASB como el IASC empezaron a permitir el uso paulatino del valor razonable en la valoración de instrumentos financieros y luego en operaciones cuyo valor razonable podría ser muy diferente de su valor de costo».

## V. EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF<sup>3</sup>

A comienzos del nuevo siglo ha habido cambios importantes en la normatividad contable internacional. El IASB que, como arriba se indica, sucedió al IASC, tiene una estructura de gobierno más cercana a los profesionales que

---

<sup>3</sup> IFRS-International Financial Reporting Standard-IASB-Versión 2014.

están en el mercado de capitales y las normas, por lo tanto, tienen ese sesgo. Si revisamos el Marco Conceptual de las NIIF, en el capítulo 1, que se denomina «El objetivo de la información financiera con propósito general», se expresa lo siguiente en el párrafo OB2:

«El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Estas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito».

«Esta idea de las NIIF de mostrar una representación fiel a una fecha determinada con valores que reflejen las fuerzas del mercado ha sido la base para toda la normatividad que ha sido desarrollada en los últimos años».

Como se puede inferir de la definición anterior, las NIIF están diseñadas para que la información sea útil para los inversionistas y acreedores en sus decisiones, esto es para apoyar las decisiones del mercado de capitales. Si seguimos revisando el marco conceptual que soporta el objetivo de la información financiera arriba mencionado, los postulados que se establecieron en la década de 1930 y que se describen al inicio de este informe han cambiado. En el capítulo 3 del Marco Conceptual de las NIIF, que se denomina «Características cualitativas de la información financiera útil», se desarrolla un concepto fundamental para apartarse del modelo de costo histórico, sin llegar a tomar un modelo de valor razonable. Esta característica que se describe en los párrafos CC12 al CC16 se denomina representación fiel, y describe que la

información financiera (en la que están incluidos los estados financieros) debe ser completa, neutral y libre de error, y aquí el cambio más importante está en la descripción de neutral que, según este marco conceptual, es no tener sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Esto es una información no sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada. Cuando establecemos que los valores razonables a una fecha determinada, que son fuertemente influidos por una oferta o demanda en el mercado, y pueden subir o bajar con mucha rapidez, estamos aceptando que la volatilidad sea reflejada en la información contable y, por lo tanto, el postulado de conservadurismo que existía hace muchos años pierde relevancia.

Esta idea de las NIIF de mostrar una representación fiel a una fecha determinada con valores que reflejen las fuerzas del mercado ha sido la base para toda la normatividad que ha sido desarrollada en los últimos años en las normas internacionales de información financiera (NIIF), pero sin entrar de lleno a una contabilidad a valor razonable.

Los conceptos que estaban recogidos en la NIC 39 sufrieron un serio cuestionamiento con la crisis financiera de los años 2008 y 2009, en los que los resultados de las instituciones financieras sufrieron pérdidas enormes. Los precios de los activos financieros se desplomaban por falta de compradores en un mercado lleno de dudas sobre la calidad de los activos. Tuvieron que ser los gobiernos y sus bancos centrales quienes, con diversos mecanismos de ingeniería financiera, tuvieron que participar como compra-



dores en el mercado de capitales. En estos años se produjeron urgentes modificaciones a la NIC 39 y a los US GAAP para reflejar los valores de activos poco o no líquidos. Actualmente, el IASB está por completar la normatividad relacionada con instrumentos financieros con la emisión de la NIIF 9 en su versión completa (hasta ahora solo ha cubierto dos de las tres grandes áreas de reforma). En general, las diferencias implicarán un mayor acercamiento entre los conceptos económicos y contables (caso de derivados financieros) y un mayor uso del criterio e información objetiva para las valorizaciones.

Debido a la importancia que el término valor razonable iba adquiriendo en el desarrollo de las normas, el FASB y el IASB, que desde el año 2003 están trabajando de manera conjunta para armonizar la regulación contable, emitieron en cada caso una norma que reflejara las definiciones de valor razonable que se encontraban dispersas en la normatividad. Es así que en septiembre de 2006, el FASB emitió el SFAS 157 *Fair Value Measurement*, y en 2013 el IASB emitió la NIIF 13 con el mismo nombre y con conceptos y exposiciones similares, aunque no iguales en ciertos temas.

## VI. EL FUTURO DE LA UTILIZACIÓN DEL VALOR RAZONABLE EN LAS NIIF

Si bien el desarrollo de las normas se han apartado del costo histórico como único modelo de valuación, no se ha llegado a desarrollar un modelo de valor razonable y aún se está lejos de esto. El modelo de valor razonable implicaría que los activos y pasivos, tanto financieros como

no financieros, se presenten a valores razonables a la fecha de los estados financieros y todas las variaciones sean reflejadas en los resultados del ejercicio, situación que no está en los planes del IASB ni en los de FASB, quienes han dado pasos importantes en la valoración razonable de activos y pasivos financieros, con cambios en los resultados del ejercicio para la mayoría de estas partidas, pero manteniendo otros cambios en el patrimonio de las entidades (a través del reconocimiento de estas en el ahora llamado resultado integral, estado financiero creado con la última modificación de la NIC 1).

El modelo NIIF, por lo tanto, privilegia la llamada neutralidad de la información, reconociendo en el caso de los activos y pasivos financieros un modelo parecido al de valor razonable en detrimento del modelo de costo histórico. Sin embargo, para otras partidas, si bien permite el

«En septiembre de 2006, el FASB emitió el SFAS 157 *Fair Value Measurement*, y en 2013 el IASB emitió la NIIF 13 con el mismo nombre y con conceptos y exposiciones similares».

uso del valor razonable, como en el caso de la NIC 16, para propiedad planta y equipo y con serias restricciones para los activos intangibles incluidos en la NIC 38, en ambos casos su efecto se refleja directamente en el patrimonio. Las dos últimas normas (NIC 40

y NIC41) emitidas por el difunto IASC, aunque acotadas en su aplicación a situaciones puntuales de inversiones inmobiliarias y agricultura, requieren que las diferencias de valorización se reflejaran en los resultados del ejercicio.

Los inversionistas hoy en día tienen las mismas preocupaciones sobre la información financiera de la que existía en el siglo pasado. La

diferencia entre la capitalización de mercado de las empresas públicas en comparación con su valor en libros, relacionado principalmente con los intangibles generados internamente, que se mantienen al costo histórico y en muchos casos son los activos más valiosos de las empresas, mantiene el debate abierto.

Una de las consideraciones que existían cuando se crearon los principios de contabilidad generalmente aceptados, como hoy los conocemos, era la objetividad: el concepto de que las cifras incluidas en un estado financiero sean verificables y que estén exentas de subjetividad en su preparación. Esto también es reconocido por el Marco Conceptual de las NIIF, en el que junto con la característica de representación fiel arriba señalada, también contempla la característica de verificabilidad, tratando de que la subjetividad sea menor.

Dado que el mercado de activos y pasivos financieros es profundo y verificable, la NIIF permite el uso de valores razonables para este tipo de activos y pasivos. Inclusive en la NIIF 13, al igual que en el SFAS 157, se establece que en caso de que los valores razonables hayan sido clasificados como nivel 3 (esto es sin valores de mercado verificables), se requiere una exposición mucho mayor de cómo se determinaron esos valores.

Creemos que utilizar valores de mercado para otras partidas no está en la agenda del IASB ni el FASB, dado que no han dado pasos para adop-

«La reciente emisión de la NIIF 15, acerca del reconocimiento de ingresos de operaciones con clientes y los diversos borradores sobre la contabilización de arrendamientos, indica que la agenda del IASB tiene otras prioridades».

tar un modelo de valor razonable. Estas entidades tienen en sus agendas otros temas que consideran más importantes para lograr el objetivo de que los estados financieros sean útiles para el mercado de capitales. La reciente emisión de la NIIF 15, acerca del reconocimiento de ingresos de operaciones con clientes y los diversos borradores sobre la contabilización de arrendamientos, indica que la agenda del IASB tiene otras prioridades.

La única consideración que el IASB tomó en relación a una contabilización a valor razonable de activos no financieros se percibió cuando, en el año 2004, durante el desarrollo del proyecto sobre actividades extractivas, preguntaba a los usuarios si las reservas y recursos naturales (petroleros, mineros) deberían reflejarse a su valor razonable o mantenerse a su costo histórico. Como este proyecto quedó fuera de agenda, no ha habido mayor debate público sobre el tema por parte del IASB.

Es importante considerar el análisis aquí hecho sobre el objetivo de los estados financieros bajo NIIF y el potencial uso que se le quiera dar para fines ajenos al mercado de capitales, por ejemplo: en cuestiones tributarias. Cuando los objetivos no son los mismos, la utilización de los mismos criterios resulta, en gran parte, errada para lo que se quiere lograr.

Lima, julio de 2014

#### OTRA BIBLIOGRAFÍA

- *How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I*, Stephen A. Zeff (Accounting Horizons, vol. 17, No 3, septiembre, 2003).

- *Progress In Accounting*, William W. Werntz (Chief Accounting SEC - Speech before AICPA. Septiembre, 2003).
- *Fair Value Accounting vs Historical Cost Accounting*, Paul Jaijairam - Bronx Community College, City University of New York, U.S.A. (Review of Business Information Systems - Primer trimestre 2013 - Volumen 17, número 1).

Relaciones entre la Contabilidad  
y el Derecho Tributario  
**INFORME RELATIVO AL  
DERECHO PERUANO**

Luis Durán Rojo

Profesor de Derecho Tributario en la  
Pontificia Universidad Católica del Perú  
Director de Análisis Tributario – AELE

Marco Mejía Acosta

Adjunto de docencia de Derecho Tributa-  
rio en la Pontificia Universidad Católica  
del Perú y miembro del equipo de inves-  
tigación de Análisis Tributario – AELE



En el presente informe se abordan los aspectos relativos a la relación entre la contabilidad y el derecho tributario peruano, según la temática planteada por el presidente del Seminario: Contabilización del Derecho Tributario, que se desarrollará en el marco de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que serán organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). A tales efectos, se sigue el orden propuesto en el documento de trabajo recibido y se presenta la información en términos neutrales, aunque no evitamos señalar nuestra opinión en donde consideramos necesario hacerlo con el fin de clarificar los asuntos abordados.

## I. ALCANCES DEL DERECHO CONTABLE PERUANO

1. La juridificación del fenómeno contable: el Derecho contable

En primer lugar, es común referirse a la contabilidad en sentido lato para abarcar dos aspectos que tienen carácter complementario:



- a) El producto del proceso contable, es decir los Estados Financieros (EE.FF.), que se originan luego de la materialización del registro contable de los hechos económicos de las empresas (que incluye la llevanza de libros y/o sistemas contables) y que, en definitiva, son el resultado codificado de ese registro contable; y
- «En un primer momento, el producto contable (los EE.FF.) ha sido reconocido como instrumento probatorio de la realización de hechos económicos».
- b) Las reglas lógicas a usar para concretar el registro contable de los hechos económicos y la elaboración de los EE.FF., que normalmente han sido denominadas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

Es decir, es claro que al hablar de contabilidad hay que diferenciar las reglas contables (que pueden abarcar a los estándares contables como las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF y/o a las disposiciones normativas del Estado, que establecen la manera de registrar, valorar contablemente o elaborar los EE.FF.) del propio producto contable (los EE.FF.). En términos jurídicos, como acertadamente señala Báez<sup>1</sup>, hay que evitar la confusión entre la situación probatoria de los EE.FF. (contabilidad como medio de prueba) de

---

1 Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thompson Aranzadi, Madrid, 2005, págs. 200 y sgtes.

la situación reguladora, y de ser el caso normativa, de las reglas contables (contabilidad como norma).

En segundo lugar, hay que referir que ambos aspectos de la contabilidad estaban ubicados, en términos jurídicos, en el ámbito de lo que se conoce como una técnica especial de una actividad material y, por lo tanto, en el plano de la voluntariedad de aplicación; sin embargo, progresivamente se les ha ido tiñendo de obligatoriedad, lo que implica el reconocimiento de consecuencias jurídicas concretas<sup>2</sup>. En un primer momento, el producto contable (los EE.FF.) ha sido reconocido como instrumento probatorio de la realización de hechos económicos (incorporado en lo que en el Derecho se conoce como «la teoría de la prueba»); luego, se ha reconocido la juridicidad de ese producto, dadas las consecuencias jurídicas que su uso podía originar (así, se han establecido reglas respecto de los EE.FF., principalmente en el derecho societario; pero también en el derecho del mercado de ca-

---

2 Al respecto, es pertinente señalar que «... desde un punto de vista histórico, la contabilidad no era más que un reflejo de las operaciones de los comerciantes, efectuado de forma voluntaria y por su propio interés, ya que la llevanza de los libros de contabilidad permitía conocer la situación del negocio del comerciante. Fue la utilización de los libros de contabilidad como medio de prueba, lo que transformó los libros de contabilidad en una obligación para el empresario. Ha sido el Derecho posterior el que ha regulado esta obligación, tanto por lo que respecta a los requisitos que deben reunir estos libros, como a la forma de incluir los ingresos y gastos de la actividad, a fin de que estos libros de contabilidad reflejen la veracidad de la situación patrimonial de la empresa». En: NAVARRO FAURE, Amparo. *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable*, La Ley Wolters Kluwer, Madrid, 2007, págs. 24 a 25.

pitales, en el derecho bancario, en el derecho de la competencia, etc.), para llegar finalmente a reconocer y dar carácter de obligatoriedad legal a los PCGA (estándares contables).

A todo este proceso de juridificación del fenómeno contable, que ha ido transitando en el establecimiento de normas jurídicas estatales de carácter obligatorio, se le ha llamado como Derecho contable, primero como una rama del Derecho mercantil (principalmente en Europa)<sup>3</sup> y luego como una disciplina autónoma<sup>4</sup>.

Justamente, se trata de pasar por el tamiz jurídico a las reglas y procedimientos para la obtención de los EE.FF. y la llevanza de los libros contables, así como el establecimiento de las consecuencias jurídicas que se producen del incumplimiento de esas reglas y procedimientos. Aquí hay que anotar que la incorporación de las NIIF al Derecho contable de los estados se ha hecho en muchos casos con un alto déficit de constitucionalidad, además de serios problemas de calidad y seguridad jurídica.

En perspectivas de algunos, en realidad hemos asistido a un proceso de deconstrucción

---

3 Cf. GARRETA SUCH, José María. *Introducción al Derecho Contable*, Marcial Pons, Madrid, 1994, VIANDIER, Alain y DE LAUZAINGHEIN, Christina. *Droit Comptable*, Précis Dalloz, París, 1993, y CAMPAÑA, Jesús Carlos. *El Derecho Contable en España*, MEH, Madrid, 1983.

4 Cf. FERNANDEZ PIRLA, José María; *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, MEH, Madrid, 1986 y FAVIER DUBOIS, Eduardo, *El Derecho y la Contabilidad. Relaciones Interdisciplinarias*, Universidad de Morón, Buenos Aires, 2008. Recientemente, tanto en Europa como aquí en América del Sur, se plantea no sólo su autonomía práctica sino conceptual.

de un *soft law* contable para dar paso a un derecho duro (*hard law*), es decir, Derecho estatal normalizado<sup>5</sup>. Por ejemplo, en la América Latina del siglo XX las normas jurídicas sobre la Con-

«Justamente, se trata de pasar por el tamiz jurídico a las reglas y procedimientos para la obtención de los EE.FF. y la llevanza de los libros contables».

tabilidad (en sentido lato) eran mínimas e irrelevantes y, en muchos casos, fueron las asociaciones de contadores quienes producían polémicos estándares para el registro contable y la el-

laboración de EE.FF., de modo que, en estricto, el Derecho contable fue casi inexistente o cuanto menos se construyó bajo parámetros jurídicos premodernos.

En tercer lugar, cabe referir que en ese proceso de desarrollo del Derecho contable hemos de incluir un subproceso de juridificación de los estándares contables internacionales que forman parte del denominado como Modelo NIIF a lo largo del mundo<sup>6</sup>.

Sin duda, la primera década del siglo XXI será recordada, en materia contable, por la expansión a nivel mundial de la aplicación de las NIIF, pues cada vez más Estados vienen adoptando el marco teórico subyacente a dichas nor-

---

5 Para un primer pero sustancioso entendimiento del fenómeno del *soft law* en el Derecho Tributario véase ZORNOZA PÉREZ, Juan. *La problemática expansión del «soft law»: Un análisis desde el Derecho Tributario*. En: Revista *Análisis Tributario* N° 306, julio de 2013, AELE, Lima, págs. 11 a 19.

6 Entendemos como «Modelo NIIF» al conjunto de estándares contables internacionales producidos por el International Accounting Standard Board (IASB) que, en su conjunto, mantienen unos ciertos patrones de visión, entendimiento y valoración.

mas y estableciendo reglas internas para asegurar que su contenido sea de uso obligatorio, con el objeto de lograr comparabilidad entre los EE.FF. de sus empresas y los de otras en el resto del planeta. De esa manera, se harían más atractivas sus economías y sería posible integrarse con otras.

Evidentemente, hay Estados que no han aceptado la incorporación del modelo NIIF a su estructura jurídica interna y usan sus propios estándares contables. Entre todos, debe relevarse a los EE.UU., que tiene a los Generally Accepted Accounting Principles of United States of America (o, simplemente, US GAAP), los que están debidamente juridificados y forman parte del Derecho contable de ese país.

«En el último tiempo, la Constitución Política del Perú de 1993 no recogió disposiciones expresas sobre el Sistema Nacional de Contabilidad».

De otro lado, hay dos modelos de incorporación de los estándares contables del modelo NIIF en la legislación nacional: la parcial y la plena. En el Perú, como veremos más adelante, la introducción de las NIIF se hace a través de nuestras propias normas nacionales.

## 2. La constitucionalización del Derecho contable en el Perú

En la actualidad existe consenso en la necesidad de leer y desarrollar la concepción de Estado y Derecho, desde y hacia el orden constitucional. Se afirma, con claridad y firmeza a la vez, que no existen islas para el control constitucional de normas o actuaciones en una sociedad.

Respecto de la regulación de la contabilidad en el campo jurídico constitucional, tenemos como antecedente que la Constitución Política del Perú de 1979 tuvo un marco constitucional sobre la función pública y contable. Así, su artículo 145° señalaba lo siguiente: «La función de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, así como la de elaborar la Cuenta General corresponden al Sistema Nacional de Contabilidad, el cual, además, *propone las normas contables que deben regir en el país*» (énfasis agregado). Bajo dicha habilitación, por Ley N° 24680, promulgada el 3 de junio de 1987, se fijaron los objetivos y competencias del Sistema Nacional de Contabilidad, así como la estructura y funciones de los organismos y órganos que la conformaban.

En el último tiempo, la Constitución Política del Perú de 1993 no recogió disposiciones expresas sobre el Sistema Nacional de Contabilidad, ni los medios de producción y competencias del Derecho Contable nacional. Solamente en el catálogo de derechos, tenemos una cláusula vinculada al reconocimiento de derechos fundamentales y supervisión respecto del producto contable. Así, en el artículo 2° de la Constitución vigente, se indica que toda persona tiene derecho, entre otros, a:

*«10. Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.*

*»Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las ga-*

*rantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen. Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.*

»Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial» (énfasis agregado).

Ahora bien, como viene ocurriendo con otras ramas del Derecho nacional, en el próximo tiempo se producirá un proceso de constitucionalización del Derecho Contable<sup>7</sup>, especialmente por la vía de la actuación del Tribunal Constitucional (TC) peruano. Hasta el momento, no se ha expedido alguna sentencia del TC en relación con la conformidad constitucional de la normatividad contable; sin embargo, se cuenta con abundante doctrina constitucional que fija los contornos de los actores económicos y sus deberes de colaboración en el Estado Constitucional.

---

<sup>7</sup> La constitucionalización del Derecho es un proceso que trae consigo que todas las instituciones jurídicas, deban estar al servicio de los fines y objetivos de la Constitución Política y deben ser reconfiguradas a la luz de la lógica constitucional, de modo que no se pueda aceptar acríticamente conceptos y principios preconstitucionales sólo por el mero hecho de que estén consolidados en la doctrina, debiendo ser reformulados a la luz del proyecto constitucional.

Es bueno anotar algunas aproximaciones esbozadas por la Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 02838-2009-PHD/TC del 31 de enero de 2011. En los fundamentos 16 y 17 se afirma que «en primer lugar, cabe señalar que en nuestro ordenamiento jurídico, la Ley General de Sociedades atribuye a la gerencia la responsabilidad sobre la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de

«Como viene ocurriendo con otras ramas del Derecho nacional, en el próximo tiempo se producirá un proceso de constitucionalización del Derecho Contable».

contabilidad, los libros que la ley ordena llevar y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante (artículo 190°); y al directorio, la formulación de manera clara y precisa de los Estados Financieros finaliza-

do el ejercicio (artículo 221°) conforme con las normas legales expedidas sobre la materia y a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país (artículo 222°)». Además, que «el Plan Contable General para Empresas aprobado por el Consejo Normativo de Contabilidad, siguiendo lo prescrito por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, elaborado por el International Accounting Standards Board (IASB), establece que un juego completo de estados financieros incluye un balance general, un estado de ganancias y pérdidas, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como notas explicativas».

Como es previsible, el Derecho Contable ha de contener las reglas generales que la Constitución Política establece para el conjunto del Derecho:



- El régimen normativo ha de partir –y contenerse– de una norma jurídica con rango de ley, que establezca el derecho material correspondiente; eso conforme con el informe el Principio de Reserva de Ley. Como ha señalado el TC peruano, en todo Derecho existe un ámbito reservado a la ley, que puede ser extenso, como en el Derecho Tributario; o reducido, como en el Derecho Civil.
- La actuación de los funcionarios estatales en relación con los ciudadanos, así como la del conjunto de los operadores jurídicos, ha de basarse en el principio de legalidad. La aplicación del Derecho, especialmente de la norma jurídica, ha de estar sostenida el sistema de fuentes y métodos de creación e interpretación.
- La naturaleza normativa de una disposición (independientemente del rango y jerarquía que tenga) surgirá cuando esta haya sido aprobada por el órgano competente conforme a la Constitución Política y/o a la ley, y siempre que se haya producido su publicación en el Diario Oficial El Peruano de conformidad con lo que establece la Constitución Política. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, para que una norma jurídica sea considerada como tal deberá haberse publicado en el Diario Oficial, lo que le otorga elemento

de existencia jurídica (validez en términos constitucionales).

## 2. El régimen normativo del Derecho Contable peruano

Existen muchas disposiciones normativas peruanas que han jurificado el fenómeno contable en los términos señalados en los puntos anteriores, entre las cuales resalta la Ley N° 28708 (Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad), la Ley N° 26887 (Ley General de Sociedades) y el Código de Comercio. De la revisión del conjunto de ellas, como veremos a continuación, es claro que los fundamentos de un Derecho Contable peruano son aún insuficientes, lo que nos suscita la necesidad de que deba plantearse en la brevedad una modificación del diseño en su conjunto. A su vez, nos parece que la cobertura legal que otorga la LGS y la Ley N° 28708 es limitada para contar con una incorporación del modelo NIIF adecuada a nuestro Derecho Contable. Finalmente, aunque no nos referiremos a la influencia de la normatividad tributaria en la configuración de los EE.FF. de las empresas peruanas<sup>8</sup>, debemos relevar que ello aún podría persistir en muchas empresas, cuanto menos en materia de «activos inmovilizados» y, sin duda alguna, en materia de llevanza de libros contables.

---

<sup>8</sup> En el pasado, cuando no se había incorporado el uso de las NIIF como obligatorio en el Perú, denominamos a este fenómeno como «tributarización de la contabilidad», que en Alemania, y por derivación en España, se conoce como «dependencia inversa».

Apuntadas esas ideas, corresponde ahora ver las disposiciones normativas peruanas sobre el Derecho Contable.

a) El marco general

El régimen legislativo vinculado con el fenómeno contable está contenido, en primer lugar, en la Ley N° 28708, publicada el 12 de abril de 2006, que busca establecer el marco legal para dictar y aprobar normas y procedimientos que permitan armonizar la información contable de las entidades de los sectores público y privado, así como para elaborar las cuentas nacionales, la Cuenta General de la República, las cuentas fiscales y efectuar el planeamiento que corresponda. La Ley establece cinco principios regulatorios en materia contable:

- Uniformidad, que supone establecer normas y procedimientos contables para el tratamiento homogéneo del registro, procesamiento y presentación de la información contable.
- Integridad, que significa que debe haber un registro sistemático de la totalidad de los hechos financieros y económicos.
- Oportunidad, de la que se infiere que el registro, procesamiento y presentación de la información contable debe hacerse en el momento y circunstancias debidas.
- Transparencia, es decir, libre acceso a la información, participación y control ciudadano sobre la contabilidad del Estado.

- Legalidad, esto es, la existencia de la primacía de la legislación respecto de las normas contables.

A fin de cumplir con los objetivos y los principios mencionados, se establece el Sistema Nacional de Contabilidad (SNC), que se define como el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos

«La Ley establece cinco principios regulatorios en materia contable: Uniformidad, Integridad, Oportunidad, Transparencia y Legalidad».

contables, que tiene entre sus objetivos: la armonización y homogeneización de la contabilidad peruana, mediante la aprobación de la normatividad contable, y el proporcionar

información contable oportuna para la toma de decisiones en las entidades de los sectores público y privado.

El SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DNCP), que es el órgano rector del sistema; el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC); las oficinas de contabilidad o quien haga sus veces, para las personas jurídicas de derecho público y para las entidades del sector público; y las oficinas de contabilidad o quien haga sus veces, para las personas naturales o jurídicas del sector privado.

A efectos de lo que aquí interesa, la DGCP y el CNC, en el ámbito de sus competencias, dictan y aprueban normas y procedimientos contables aplicables en los sectores público y privado, respectivamente, así como son las entidades encargadas de realizar la interpretación de las normas contables. Según el artículo 21° de la Ley N° 28708, para la apli-

cación de las normas contables en el sector privado, el encargado de realizar la interpretación de la norma es el CNC; mientras que en el sector público, la encargada es la DGCP.

b) Reglas sobre el registro contable de las operaciones

El artículo 16° de la Ley N° 28708 define al «registro contable» como el «acto que consiste en anotar los datos de una transacción en las cuentas correspondientes del plan contable que corresponda, utilizando medios manuales, mecánicos,

magnéticos, electrónicos o cualquier otro medio autorizado y de acuerdo con lo establecido en la

documentación que sustenta la transacción». Señala además que las entidades del sector privado efectuarán el registro contable de sus transacciones con sujeción a las normas y procedimientos dictados y aprobados por el CNC.

Al respecto, cabe referir que el Plan Contable General Empresarial (PCGE) fue originalmente aprobado por Resolución del CNC N° 041-2008-EF/94 y posteriormente modificado por la Resolución del CNC N° 043-2010-EF/94. Su uso es obligatorio a partir del 1 de enero de 2011. El PCGE tiene los siguientes objetivos:

- Acumular información sobre los hechos económicos que una empresa debe registrar según las actividades que realiza de

acuerdo con una estructura de códigos que cumpla con el modelo contable oficial en el Perú.

- Proporcionar a las empresas los códigos contables para el registro de sus transacciones que les permitan tener un grado de análisis adecuado y, con base en ello, obtener estados financieros que reflejen su situación financiera, resultados de operaciones y flujos de efectivo.
- Proporcionar información estandarizada sobre las transacciones que las empresas efectúan a los organismos supervisores y de control.

En el PCGE se establece que el registro de las operaciones se hará mediante la aplicación de la técnica de la partida doble que «... se refiere a que cada transacción se refleja, al menos, en dos cuentas o códigos contables, una o más de débito y otra(s) de crédito. El total de los valores de débito debe ser igual al total de los valores de crédito, con lo que se mantiene un balance en el registro contable», indicándose además que el registro contable no está supeditado a la existencia de un documento formal, de modo que en aquellos casos cuando la esencia de la operación se haya concretado se requiere efectuar el registro contable correspondiente, así no exista comprobante de sustento. Se señala además que, en todos los casos, el registro contable debe sustentarse en documentación suficiente, muchas veces provista por terceros y, en otras ocasiones, generada internamente.

El PCGE contempla los aspectos normativos establecidos por el Modelo NIIF pero no tiene como propósito establecer medidas de control (las que obedecen a la identificación de riesgos por parte de las empresas considerando la probabilidad de ocurrencia y el impacto que puedan causar), ni políticas contables (que son seleccionadas y aplicadas por las entidades para el registro de sus operaciones y la preparación de sus EE.FF.). En tal sentido, el PCGE, como herramienta del modelo contable adoptado en el Perú, se subordina en todos sus aspectos a las políticas contables adoptadas, al punto que si se identifica alguna contradicción entre el PCGE y las NIIF, deben preferirse estas últimas.

De otro lado, cabe señalar que el numeral 16.4 del artículo 16° de Ley N° 28708 establece que en el registro sistemático de la totalidad de los hechos financieros y económicos, los responsables del registro no pueden dejar de registrar, procesar y presentar la información contable por insuficiencia o inexistencia de la legislación. En tales casos se debe aplicar en forma supletoria los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) y, de preferencia, los aceptados en la Contabilidad Peruana. No existe disposición normativa, jurisprudencial o de doctrina administrativa que desarrolle esta disposición.

b) Elaboración de los EE.FF.

El artículo 18° de la Ley N° 28708 señala que las transacciones de las entidades registradas en los sistemas contables correspondientes son clasificadas y ordenadas

para la elaboración de los EE.FF., sus notas y la información complementaria, de acuerdo con las normas contables vigentes. A su vez, la sección sexta de la LGS, denominada «Estados Financieros y Aplicación de Utilidades» incluye obligaciones relacionadas con la presentación y aprobación de los EE.FF.<sup>9</sup>, entre las que destacan:

- Corresponde al directorio, al finalizar el ejercicio, formular los Estados Financieros. De este documento, junto con la «Memoria» y la «Propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas», debe resultar, con claridad y precisión, la situación económica y financiera de la sociedad, el estado de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido (artículo 221°).
  - Los EE.FF. deben ser puestos a disposición de los accionistas con la antelación necesaria para ser sometidos, conforme a ley, a consideración de la junta obligatoria anual. En tal sentido, a partir del día siguiente de la publicación de la convocatoria a la junta general, cualquier accionista puede obtener en las oficinas de la sociedad, en forma gratuita, copias de los EE.FF. (artículo 224).
- «El PCGE contempla los aspectos normativos establecidos por el Modelo NIIF pero no tiene como propósito establecer medidas de control».

---

9 Cabe referir que la Cuarta Disposición Final de la Ley General de Sociedades establece que para efectos de esa norma se entenderá por EE.FF. al Balance General y al Estado de Ganancias y Pérdidas.



- Corresponde a la Junta General de Accionistas aprobar los EE.FF., lo que no supone el descargo de las responsabilidades en que pudiesen haber incurrido los directores o gerentes de la sociedad (artículo 225°).
- Adicionalmente, en el artículo 223° se 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».

En el año 1994, mediante la Resolución del CNC N° 13-98-EF/93.01 se precisó que dichos principios no eran sino las NIC oficializadas mediante sus propias resoluciones. Actualmente, como ya hemos señalado, el CNC es el órgano que tiene la atribución de «emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado» y ha venido oficializando las NIIF en el Perú<sup>10</sup>. En aplicación de ello, periódicamente el CNC oficializa las NIIF que considera deban aplicarse en el Perú, las cuales no son publicadas en el Diario Oficial El Peruano, pero pueden obtenerse

«En el Perú existen otros organismos que cuentan con facultades para dictar normas relativas a la presentación de EE.FF. de las empresas que se encuentran bajo su supervisión o regulación».

---

10 Cf., nuestras críticas iniciales en: DURÁN ROJO, Luis. *Normas Internacionales de Contabilidad. ¿Cuáles están vigentes?* EN: Revista *Análisis Tributario* N° 162, julio de 2001, AELE, Lima, págs. 3 a 4.

de su página web. Al respecto, recientemente se publicó la Resolución del CNC N° 55 2014 EF/30, por la que se oficializó la versión más actual de las NIIF que ha sido aprobada por el IASB y también el Marco Conceptual de la Información Financiera, cuyo texto ha estado vigente internacionalmente desde el año 2010, incluso cuando aún no ha culminado su proceso de modificaciones, encontrándose los nuevos conceptos de activo y pasivo entre los temas pendientes de definición más importantes.

No obstante lo señalado en los párrafos anteriores, en el Perú existen otros organismos que cuentan con facultades para dictar normas relativas a la presentación de EE.FF. de las empresas que se encuentran bajo su supervisión o regulación, tal es el caso de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS) y la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV). Cabe resaltar que en este último, en el artículo 30° de la Ley del Mercado de Valores, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por D. S. N° 93-2002-EF, se establece que la SMV establecerá las normas contables para la elaboración de los EE.FF. y las correspondientes notas de las sociedades o entidades sometidas a su control y supervisión, así como la forma de presentación, la cual deberá ser auditada. Al respecto, mediante Resolución N° 102-2010-EF/94.01.1, dictada el 14 de octubre de 2010, se estableció que los diferentes sujetos supervisados por la SMV deben preparar sus EE.FF. con observancia plena de las NIIF, vigentes internacionalmente, que emita el IASB.

A su vez, en el artículo 5° de la Ley N° 29720 se señala que las sociedades o entidades distintas a las que se encuentran bajo la supervisión de la SMV, cuyos ingresos anuales por venta de bienes o prestación de servicios, o sus activos totales sean iguales o excedan a tres mil Unidades Impositivas Tributarias (UIT), deben presentar a dicha institución sus EE.FF. validados por sociedades de auditoría habilitadas por un colegio de contadores públicos en el Perú, conforme con las NIIF y sujetándose a las disposiciones y plazos que determine la SMV. En el artículo 2° de la Resolución N° 11-2012-SMV/01, publicada el 2 de mayo de 2012, que aplica lo dispuesto en la Ley N° 29720, se ha indicado que «para los fines del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5 de la ley, se presume de pleno derecho que los Estados Financieros presentados han sido aprobados por el órgano societario correspondiente de la entidad remitente y que han sido elaborados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que emita el IASB y que se encuentren vigentes».

De acuerdo con ello, se puede notar que la SMV ha optado por determinar que las NIIF aplicables a efectos de los EE.FF. de las entidades bajo su competencia son las vigentes internacionalmente que emita la IASB y no las que oficialice el CNC. Respecto de lo que venimos señalando en este punto, desde nuestra perspectiva, la cobertura legal que otorga la LGS y la Ley N° 28708 es insuficiente para contar con una incorporación del Modelo NIIF adecuada a nuestro Derecho Contable. Además, las competencias para

oficializar los estándares contables internacionales están repartidas y con problemas de interpretación jurídica que pueden dar origen a conflictos de competencia, especialmente entre el CNC y la SMV. Desde nuestra perspectiva, debería ser un único órgano el que decida la oficialización de los estándares contables internacionales.

«La SMV ha optado por determinar que las NIIF aplicables a efectos de los EE.FF. de las entidades bajo su competencia son las vigentes internacionalmente que emita la IASB y no las que oficialice el CNC».

Respecto de la situación de normas jurídicas de las NIIF oficializadas por el CNC o de las vigentes para la elaboración de los EE.FF. de las empresas bajo competencia de la SMV, para ser consideradas como tales (criterio de validez constitucional), requieren ser publicadas en el Diario Oficial El Peruano conforme indica la Constitución Política del Perú<sup>11</sup>.

#### d) Obligación y modo de llevanza de los libros y registros contables

Las disposiciones sobre llevanza de libros y registros contables están contenidas en la sección III del Código de Comercio Peruano, denominada como «de los Libros y de la Contabilidad del Comercio» que está vigente a partir del 15 de febrero de 1902. En el artículo 33° del Código de Comercio se señala que los comerciantes llevarán necesariamente: un libro de inventarios y balances,

---

11 Cf. MARAVÍ ZAVALA, Jorge. *Naturaleza Jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad*. En: *Revista Análisis Tributario* N° 229, febrero de 2007, AELE, Lima, págs. 26 a 28.

un libro diario, un libro mayor, un copiator o copiatores de cartas y telegramas, y los demás libros que ordenen las leyes especiales. A su vez, en el artículo 34° se indica que se podrán llevar además los libros que se estime conveniente, según el sistema de contabilidad que se adopte.

El contenido –requisitos y características– de tales libros es descrito en los artículos 37° al 41° de dicho código, señalando adicionalmente en el artículo 43° que los libros deberán llevarse con claridad; por orden de fechas; sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni enmiendas; y sin presentar se-

ñales de haber sido alterados sustituyendo o arrancando los folios o de cualquiera otra manera. A su vez, en el artículo 44° se señala, en cuanto a la corrección de errores u omisiones

en los libros, que «se salvarán a continuación, inmediatamente que los adviertan, los errores u omisiones en que incurrieren al escribir en los libros, explicando con claridad en qué consistían, y extendiendo el concepto tal como debiera haberse estampado. Si hubiere transcurrido algún tiempo desde que el yerro se cometió o desde que se incurrió en la omisión, harán el oportuno asiento de rectificación, añadiéndose al margen del asiento equivocado una nota que indique la corrección».

En el artículo 49° del Código de Comercio se señala que los libros se conservarán por

«En términos tributarios, en las relaciones entre la SUNAT y los contribuyentes, la llevanza de los LRVAT puede entenderse como un deber de cargo de estos últimos».

todo el tiempo que este dure y hasta cinco años después de la liquidación de todos los negocios y dependencias mercantiles que tenga el comerciante. Asimismo, se indica que los documentos que conciernan especialmente a actos o negociaciones determinadas podrán ser inutilizados o destruidos pasado el tiempo de prescripción de las acciones que de ellos se deriven, a menos que haya pendiente alguna cuestión que se refiera a ellos directa o indirectamente, en cuyo caso deberán conservarse hasta su conclusión.

Ahora bien, en la sección séptima de la Ley del Notariado, D. L. N° 1049, se establecen las reglas para la certificación de apertura de Libros Contables por parte de los notarios de toda la república. La certificación, a tenor del artículo 113°, consiste en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta; con indicación del número que el notario le asignará; del nombre, de la denominación o razón social de la entidad; el objeto del libro; números de folios de que consta y si ésta es llevada en forma simple o doble; día y lugar en que se otorga; y, sello y firma del notario.

Finalmente, debe referirse que en el Perú, en aplicación del Código Tributario (especialmente el artículo 62°), la SUNAT ha establecido un régimen de llevanza de libros y registros contables (a los que ha denominado como Libros y Registros Vinculados a Asuntos Tributarios, LRVAT). Al respecto, cabe indicar que en términos tributarios, en las relaciones entre la SUNAT y los contribuyentes, la llevanza de los LRVAT puede entenderse como un deber de

cargo de estos últimos, con el fin de coadyuvar con el buen término de la gestión tributaria, cumpliendo dos funciones fundamentales. En primer lugar, constituye un medio de prueba de las operaciones económicas. En segundo lugar, facilita el control de la administración tributaria procurando reducir la evasión fiscal. Tal régimen de llevanza de LRVAT está reglado de manera minuciosa en lo fundamental por la R. de S. N° 234-2006/SUNAT y por la R. de S. N° 286-2009/SUNAT. Se reconocen tres tipos de LRVAT: (i) los manuales, es decir los que se llenan consignando con lapicero sobre los folios de hojas encuadernadas; (ii) los computarizados, que son aquellos llevados por medios mecanizados (la computadora) pero presentados físicamente en hojas sueltas o continuas (caso en el que el libro existe sólo cuando la información es mostrada en las hojas impresas); y (iii) los electrónicos, esto es, aquellos llevados y presentados por medios mecanizados. En términos generales, se trataría de la misma información contable organizada por el contribuyente en su programa computacional, pero consignada en formatos electrónicos, revisable a través de una computadora (para ser más precisos, de una pantalla conectada a un ordenador), y controlada por un algoritmo matemático generado por un programa electrónico de la SUNAT denominado como «Hash»<sup>12</sup>. En la práctica, en el

---

12 Debe precisarse que, entre otras, la R. de S. N° 66-2013/SUNAT y la R. de S. N° 379-2013-SUNAT han operativizado el Sistema de Llevado del Registro de Ventas e Ingresos y de Compras de manera electrónica a través de SUNAT Operaciones en Línea.

Perú se ha producido una invasión de fueros por parte de la SUNAT en la materia contable, debido a la falta de un diseño normativo en el Derecho Contable que establezca reglas claras y modernas en materia de llevanza de libros y registros contables.

De esa manera, en lo cotidiano, la casi totalidad de empresas peruanas llevan sus libros y registros contables siguiendo los parámetros establecidos por la SUNAT para los LRVAT, lo que sin duda puede producir algunas distorsiones en

«En la práctica, en el Perú se ha producido una invasión de fueros por parte de la SUNAT en la materia contable, debido a la falta de un diseño normativo en el Derecho Contable».

el registro contable de las operaciones. Ejemplo de ello es la posición tomada por la SUNAT en el Informe N° 6-2014-SUNAT/4B0000 del 13 de enero pasado, el cual, ante la consulta sobre si el registro de activos fijos debe

consignar la depreciación que corresponda a los bienes del activo fijo de acuerdo con las normas contables o la depreciación tributaria admitida como deducible para fines del IR, la SUNAT señala que se trata de esto último.

## 2. El valor probatorio de la Contabilidad

La prueba y los medios probatorios relacionados con la contabilidad forman parte de la agenda del Derecho Contable, y además también lo es la manera cómo ha de ser aplicada al Derecho Tributario. Un primer aspecto en materia de la contabilidad como prueba es la regla establecida en el artículo 48° del Código de Comercio, que señala reglas para graduar la fuerza



probatoria de los libros de los comerciantes. A esos efectos, se señala que debe observarse las reglas siguientes:

- Los libros de los comerciantes probarán contra ellos, sin admitirles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración los asientos relativos a la cuestión litigiosa. «Ahora bien, el TC se ha pronunciado sobre el uso del material contable como prueba a efectos tributarios constitucionales, cuanto menos en tres sentencias».
- Si en los asientos de los libros llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad y los asientos de uno de ellos se hubieren llevado con todas las formalidades expresadas en dicho código, mientras que los asientos del otro adolecieren de cualquier defecto o carecieren de los requisitos exigidos por aquel; aquellos asientos de los libros en regla harán fe contra los defectuosos, a no demostrarse lo contrario por medio de otras pruebas admisibles en derecho.
- Si uno de los comerciantes no presentare sus libros o manifestare no tenerlos, harán fe contra él los de su adversario, llevados con todas las formalidades legales, a no demostrar que la carencia de dichos libros precede de fuerza mayor; salvo

siempre la prueba contra los asientos exhibidos por otros medios admisibles en juicio.

- Si los libros de los comerciantes tuvieren todos los requisitos legales y fueren contradictorios, el juez o tribunal juzgará por las demás probanzas, calificándolas según las reglas generales del derecho.

Ahora bien, el TC se ha pronunciado sobre el uso del material contable como prueba a efectos tributarios constitucionales, cuanto menos en tres sentencias. En primer lugar, en la Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 9165 2005/PATC del 13 de febrero de 2006, se ha señalado que corresponde al contribuyente que ha planteado el proceso de inconstitucionalidad la carga probatoria a efectos de demostrar que un impuesto tiene efectos confiscatorios, lo que debe hacerse de manera fehaciente (probarlo). En ese sentido, en el caso concreto, a efectos de probar la confiscatoriedad del Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas (IJCMT), el recurrente había adjuntado: (i) copia simple del «Informe de situación financiera y efectos del impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas» elaborado por una empresa de consultoría; (ii) copia simple de un estudio de impacto económico del sistema tributario aplicado a los juegos en el Perú, respecto de determinadas empresas (entre las que se incluía la recurrente) elaborado por un profesional de la rama de ingeniería; y copias simples de los EE.FF. de la empresa recurrente. El TC señaló que «... tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera

como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos, en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión» y «adicionalmente y con mayor gravedad, los referidos documentos únicamente se limitan a indicar cifras, pero no certifican la certeza de las mismas, ni demuestran en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera cómo se llega a dichos montos».

La segunda Sentencia del TC es la recaída en el Expediente N° 1520 2004 AA/TC, referido al juicio de validez constitucional del Aporte por Regulación al OSINERG. En ella, el TC indica que «en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha precisado que no constituyen medios probatorios válidos, ni las declaraciones juradas ni los informes contables elaborados por la propia empresa». Finalmente, en la Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 03769 2010 PA/TC, del 17 de octubre de 2011, en relación con la afectación del principio de no confiscatoriedad en la aplicación del Régimen de Deduciones (SPOT), el colegiado señala que «siendo que de todo lo actuado (estados financieros, informes profesionales independientes, etc.) no se puede llegar a la convicción de la existencia de una afectación real o desmedida al patrimonio de la

empresa demandante, no se puede evidenciar tampoco una afectación al principio bajo análisis, debiendo desestimarse este extremo de la demanda».

De otro lado, en sede administrativa tributaria, tenemos como principal caso el analizado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3893 A 2013, publicada como jurisprudencia de observancia obligatoria. En dicha resolución se establecieron algunos alcances sobre el valor probatorio de los registros contables del importador relacionados con la transacción e importación de la mercancía objeto de valoración, según lo dispuesto por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y el debate del Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2013 06 de 13 de febrero de 2013. Se adoptó el siguiente criterio: «los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía im-

«El TC indica que «en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha precisado que no constituyen medios probatorios válidos, ni las declaraciones juradas ni los informes contables elaborados por la propia empresa».

portada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de

la OMC no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza». El análisis del TF fue para determinar si los registros contables tienen valor probatorio cuando no cumplen los principios de contabilidad generalmente acep-

tados y si ello constituye una razón suficiente para descartar el Primer Método de Valoración Aduanera, según lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y la normativa comunitaria. Al respecto, el TF estimó conveniente acudir al concepto y finalidad de la contabilidad financiera.

Se indica que, en general, los registros contables son anotaciones que se hacen con el propósito de registrar hechos o situaciones de carácter económico que

provocan un cambio cuantitativo o cualitativo en el patrimonio de un comerciante, esto es, de una empresa o de un sujeto que realiza actividad empresarial y, por tanto, un movimiento en sus cuentas. Con ello se trata de

generar información que sirva para conocer en términos económicos, de forma eficaz y oportuna, cuánto se vendió, cuánto se compró, cuánto se produjo, cuántos bienes se encuentran en proceso de producción, cuánto se ha cobrado a clientes, cuánto se debe a proveedores, cuánto dinero se tiene en bancos, entre otros.

El TF señala también que en el desarrollo de las actividades de un comerciante es indispensable el uso de documentos en la ejecución de operaciones comerciales cotidianas, con la finalidad de tener una prueba de ellas que permita comprobarlas y justificarlas. Estos documentos, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos, son fuente de información y sustento de los registros contables, pues se trata

«Los comerciantes llevarán necesariamente: i) un libro de inventarios y balances, ii) un libro diario, iii) un libro mayor, iv) un copiador o copiadores de cartas y telegramas, v) los demás libros que ordenen las leyes especiales».

de documentos de los cuales se toman datos para realizar dichos asientos contables. En tal sentido, se concluyó que la información de los registros contables es obtenida de los documentos que acreditan la existencia de los hechos o situaciones económicas anotadas.

Así, cuando legalmente se exige la emisión de documentos para respaldar la realización de las operaciones económicas, como es el caso de los comprobantes de pago, los registros contables en donde se reproduce la información contenida en los indicados documentos, constituyen pruebas de segundo nivel, porque presuponen la existencia de otro documento que sustenta a la operación misma. Los registros contables que se realizan, constan en libros y registros, tales como: libro diario, libro mayor, libro de inventarios y balances, libro de caja, libro de ingresos y gastos, registros de compras, registros de ventas, entre otros, siendo que a partir de la información anotada en ellos se preparan otros documentos contables denominados EE.FF..

Como ya hemos indicado, el artículo 33° del Código de Comercio dispone que los comerciantes llevarán necesariamente: i) un libro de inventarios y balances, ii) un libro diario, iii) un libro mayor, iv) un copiador o copiadores de cartas y telegramas, v) los demás libros que ordenen las leyes especiales; además que las sociedades y compañías llevarán también un libro o libros de actas, en los que constarán todos los acuerdos que se refieran a la marcha y operaciones sociales, tomados por las junta generales y los consejos de administración. Sobre esta norma, el TF advierte que los comerciantes,

esto es, aquellas personas jurídicas o naturales que desarrollen actividad empresarial, están obligados a la contabilidad de sus operaciones. En todos los casos, la información es registrada y ordenada sistemáticamente para ser revelada, lo que implica un procedimiento que tiene reglas que le dotan de confiabilidad, las cuales se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se señala en la Resolución del TF que los PCGA son un conjunto de reglas, de carácter general o específico, que deben observarse al realizar los registros contables. Ellas establecen los hechos o situaciones económicas que deben anotarse como activo o pasivo, los cambios que sobre dicha información se producen que deben anotarse, la forma de medir los activos y pasivos, la información que deberá revelarse y las formalidades que se deben cumplir para hacerlo, así como los estados financieros que deben prepararse sobre la base de la información anotada.

El artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, 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», mientras que a efectos de la valoración en aduanas, el segundo párrafo de la Nota General de Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, señala que «2. A los efectos del presente Acuerdo, la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de conta-

bilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate».

Conforme con la normativa aduanera, cuando el importador anota las transacciones y demás operaciones vinculadas con la importación de la mercancía en estricta observancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la Administración Aduanera se encuentra obligada a tenerlos en cuenta, esto es, a utilizar la información consignada en los libros y registros de contabilidad para verificar el cumplimiento de los requisitos y circunstancias previstas por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

La Administración Aduanera se encuentra obligada a utilizar la información consignada en la contabilidad del importador únicamente si ésta ha sido preparada de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente

«Se señala en la Resolución del TF que los PCGA son un conjunto de reglas, de carácter general o específico, que deben observarse al realizar los registros contables».

Aceptados. De manera que si aquella ha sido formulada sin observar tales principios, carece de valor probatorio y la Administración no se encuentra obligada a tenerla en cuenta. No obstante, también es importante cuando el TF reitera

que la información de los registros contables es obtenida de los documentos que acreditan los hechos o situaciones económicas anotadas, de manera que si cuando la transacción de la mercancía importada y las demás operaciones vinculadas con la importación han sido incorrectamente anotadas. Ello implicará únicamente que los libros y registros contables en los que se hicieran tales anotaciones no tengan



valor probatorio. Sin embargo, esto no puede llevar a concluir que las referidas transacciones y operaciones no sean reales, o que la información relativa a estas no pueda ser acreditada mediante otros documentos que sean fehacientes y en consecuencia, que produzcan certeza. En ese contexto, no es correcto descartar el Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, si antes no se ha evaluado si existen otros documentos que acrediten la transacción de la mercancía importada y las demás operaciones vinculadas con dicha importación.

Finalmente, en aplicación de los métodos de interpretación teleológico y sistemático por comparación de normas respecto del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y tomando en cuenta la normativa comunitaria, se concluye que las disposiciones se inspiran en el valor de transacción para la determinación del valor en aduana sin establecer que ello deba acreditarse con algún documento en particular ni otorgar para ese efecto relevancia probatoria a algún documento sobre otro. En concordancia con ello, la normativa comunitaria prevé la existencia de diversos documentos que pueden permitir verificar el valor declarado en aduanas y que la fase de control que desarrolle la Administración Aduanera determina el tipo de documentos que se pueden obtener, desarrollando a continuación una lista de documentos probatorios que cumplirían esa finalidad, siendo uno de ellos, y no el único, el documento contable, esto es, el conjunto de libros y registros de contabilidad.

«La normativa comunitaria prevé la existencia de diversos documentos que pueden permitir verificar el valor declarado en aduanas».

En tal sentido, se concluye que los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza.

## II. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL PERUANO

### 1. En torno al Impuesto a la Renta Empresarial: mirada panorámica

El Impuesto a la Renta (IR) es, por donde se vea, el tributo más importante en términos de recaudación y de incidencia en la vida cotidiana de las personas naturales y las entidades empresariales a lo largo del mundo. También lo es en términos conceptuales, porque desde que surgió, cuanto menos a nivel teórico se ha buscado lograr que su diseño normativo cumpla con los principios constitucionales que lo sostienen, especialmente el de capacidad contributiva, sin que aquello afecte su eficiencia recaudadora.

Los especialistas Barreix y Roca señalan acertadamente que el sistema impositivo que

grava la renta «ha evolucionado en su estructura como ningún otro, adaptándose a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional, las condiciones político-culturales y los avances tecnológicos en materia de administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal. Esta flexibilidad compleja le permitió ser el mayor recaudador de la historia en el periodo de mayor crecimiento de la recaudación, en el siglo XX»<sup>13</sup>.

Es verdad que en el último tiempo, muchas de las instituciones que han sido recogidas en las leyes sobre el IR de los distintos Estados nacionales han sido motivadas por dos intereses contrapuestos: por un lado, afrontar la globalización económica y hacer que el tributo no dificulte (e incluso promueva) la atracción del país para los capitales foráneos en términos de inversión económica; y, por el otro, establecer cláusulas especiales contra los esquemas elusivos que las empresas (especialmente transnacionales) han ido desarrollando y que han significado, en términos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), una real erosión de la base imponible del IR en los estados en vías de desarrollo pero también en los desarrollados<sup>14</sup>. Todo ello ha sido puesto en evidencia, de manera especial, en el Régi-

---

13 BARREIX, Alberto y ROCA, Jerónimo. *Reforzando un Pilar Fiscal. El Impuesto a la Renta Dual a la uruguayo* (Primera Parte). EN: *Revista Análisis Tributario* N° 238, noviembre de 2007, AELE, Lima, pág. 24.

14 Cf. DURÁN ROJO, Luis. *La Propuesta BEPS de la OCDE y el Derecho Tributario Internacional*. EN: *Revista Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, N° 11, 2013, AELE, Lima, págs. 4 a 5.

men del IR Empresarial, que con ciertas particularidades es conocido en otros países como Impuesto sobre Sociedades o Impuesto a las Ganancias Empresariales.

Ahora bien, a lo largo del desarrollo del IR Empresarial a nivel comparado, se han venido planteando relaciones de confluencias y lejanías con la contabilidad, sea porque ésta ha influido en la aplicación de aquel, o bien porque el IR Empresarial ha marcado la ruta del desarrollo y aplicación práctica de la contabilidad. De hecho, desde hace 40 años, en la mayoría de países del mundo los EE.FF. han sido tomados como punto de partida para el proceso de determinación del IR Empresarial.

Es verdad que, a efectos del IR Empresarial, hoy se discute mucho sobre los problemas que se originan por la utilización que hacen muchos contribuyentes globales como parte de

«El Régimen del IR Empresarial, con ciertas particularidades, es conocido en otros países como Impuesto sobre Sociedades o Impuesto a las Ganancias Empresariales».

sus estrategias elusivas de operaciones empresariales que afectan partidas contables que forman parte del resultado financiero. Sin embargo, ello aún no ha redundado en cuestionamientos de fondo sobre el uso de la con-

tabilidad como punto de partida para la determinación de este impuesto. Al respecto, sí ha originado que se proponga fraccionar la base imponible del IR Empresarial en dos bloques no comunicantes y con forma de determinación y tasas distintas: por un lado, el resultado de la explotación del negocio, y, de otro lado, el resultado financiero, al estilo del IR Dual que se ha establecido para personas naturales

respecto de sus rentas no empresariales en varios países del mundo<sup>15</sup>.

También es cierto que desde hace un par de décadas se ha desarrollado una corriente doctrinaria y legislativa que en aras de la simplificación del proceso de determinación impositiva y la administración del tributo aboga por el establecimiento de un *flat tax* (o «impuesto parejo» en castellano) que sustituya al modelo actualmente dominante y prescinda de la contabilidad en todo orden de cosas<sup>16</sup>.

«Se ha empezado a discutir sobre la pertinencia de la inclusión de la Contabilidad como base imponible en la determinación del IR Empresarial».

Como fuera, en las líneas que siguen queremos revisar cuál es la influencia de la contabilidad en la determinación del IR Empresarial en el Perú. Hay que adelantar que en el régimen normativo peruano del IR Empresarial se ha establecido expresamente el ámbito de aplicación y la base jurisdiccional del impuesto, así como las reglas para llegar a la renta sujeta a imposición, de manera que la discusión sobre la influencia de la contabilidad en el IR Empresarial se había concentrado en materia de interpretación e integración de la norma jurídica tri-

---

15 SANZ GADEA; Eduardo. *El futuro del Impuesto sobre Sociedades*. En: SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Ed. Aranzadi, 2010, páginas 225 a 260.

16 No es materia de este artículo analizar los postulados de esta propuesta, aunque sugerimos revisar: HALL, Robert E. y RABUSHKA, Alvin. *El Impuesto Parejo. Un enfoque innovador del sistema tributario*. ECAEF Universidad de Chile, 2009, Santiago de Chile, 167 págs.

butaria. Sin embargo, con la incorporación del uso obligatorio del Modelo NIIF en el Perú para la elaboración de los EE.FF., se ha empezado a discutir sobre la pertinencia de la inclusión de la Contabilidad como base imponible en la determinación del IR Empresarial, llegando incluso a sostenerse que, en algún sentido, parte del resultado contable es hoy base imponible del mencionado tributo.

## 2. Buscando tipologías para «una verdad que no es la que parece»: modelos de determinación del IRE sobre base contable

A efectos del tema que venimos abordando, debemos indicar que en la legislación comparada encontramos que en la gran mayoría de regímenes la determinación del IR Empresarial se ve reflejada en una Declaración Jurada en la que se consigna el resultado contable y una serie de «reparos» aditivos y deductivos que llevan a la mensuración de una «renta neta tributaria» sobre la que se calculará el impuesto correspondiente. En ese sentido, a primera vista habría una unidad conceptual en los modelos del IR Empresarial y, por tanto, el entendimiento interpretativo del uso de la contabilidad (EE.FF. y reglas contables) en la determinación de dicho impuesto que podría extrapolarse claramente a cualquier particular realidad nacional sin mayores consecuencias.

Sin embargo, si vamos más allá del procedimiento concreto de determinación del IR Empresarial y nos detenemos en el análisis de los regímenes normativos nacionales que lo contienen, podemos claramente percibir que hay varios modelos relacionales entre contabilidad

y derecho. Así, a *grosso modo*, podríamos llegar a organizar los distintos regímenes normativos nacionales en términos tipológicos según su cercanía a un modelo en donde la determinación del IR Empresarial se encuentra separada absolutamente de la contabilidad, o a uno donde hay una dependencia absoluta de dicha determinación a los requerimientos contables.

Al respecto, la primera estructuración de la que tenemos conocimiento en lengua española la proporcionó la profesora Combarros, que aludía a tres posibles relaciones entre el beneficio contable y la base imponible del IR:

- a) Caso en que las disposiciones mercantiles para la confección de los EE.FF. y la valoración del patrimonio empresarial tienen carácter vinculante para el Derecho Tributario, al que llamó como «sistema de dependencia absoluta».
- b) Caso en que la confección de los EE.FF. y la valoración del patrimonio empresarial se separa de la determinación del IR Empresarial, la que se desarrolla con criterios puramente tributarios, es decir, donde el denominado «balance tributario» es autónomo, al que llamó como «sistema de separación absoluta».
- c) Caso en que en principio los EE.FF. son vinculantes pero se establecen en puntos concretos regulaciones especiales divergentes de las normas de derecho mercantil, al que llamó como «sistema de integración con excepciones»<sup>17</sup>.

---

17 Cf. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el patrimonio: aná-*

Aunque útil, tal clasificación tipológica ha sido superada bajo la idea señalada por Navarro Faure, de que no se puede hacer referencia a modelos de separación absoluta suponiendo que no existe ninguna interrelación entre contabilidad y derecho tributario, pues «... esto no se produce nunca, desde el momento en que el sujeto no puede llevar una doble contabilidad a efectos de cuantificar la renta, y por lo tanto, la contabilidad mercantil siempre aparecerá como instrumental respecto del Derecho Tributario»,

«El resultado contable (obtenido en los EE.FF.) sirve como base metodológica para la determinación del IR Empresarial, pero en ningún caso puede ser considerado como parte de su base imponible».

de modo que tal idea solo podría hacer referencia «... a que se trata de sistemas en los que no hay interrelación normativa o de fuentes, y en los que la normativa contable no se integra en la tributaria»<sup>18</sup>. Agregariamos que son aquellos en donde el resultado

contable (obtenido en los EE.FF.) sirve como base metodológica para la determinación del IR Empresarial, pero en ningún caso puede ser considerado como parte de su base imponible. Por eso, superada la confusión originada por la no distinción entre la influencia contable en la determinación del IR Empresarial en términos de valor probatorio, con su posibilidad de ser fuente normativa, hay un cierto consenso en que la mejor clasificación debe hacerse sobre la base de dos grandes grupos: (i) sistemas de

---

*lisis contable y jurídico tributario*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1987, 520 págs.

18 NAVARRO FAURE, Amparo. *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable*, La Ley Wolters Kluwer, Madrid, 2007, pág. 139.



balance único con correcciones, y (ii) sistemas de balances independientes o doble balance.

El sistema de balance único con correcciones supone considerar a la contabilidad como base imponible del IR Empresarial; mientras que el sistema de balances independientes o doble balance no lo hace,

constituyendo en ese caso únicamente una «base metodológica de determinación» o «base fáctica». Para nosotros, el punto de divergencia consiste en la dependencia/independencia de la contabilidad en la determinación de la norma jurídica tributaria (supuesto de hecho y consecuencia jurídica) que establece los alcances del IR Empresarial.

«El resultado contable no tiene naturaleza de «elemento probatorio» o «base metodológica» para la determinación del IR Empresarial, sino que constituye la base imponible del tributo».

Veamos todo esto a continuación, pero previamente tomemos nota de una idea sugerente que introduce Báez al hilo del debate sobre los dos sistemas relacionales: «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 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»<sup>19</sup>.

---

19 BÁEZ MORENO, Andrés. Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas, al hilo de la si-

a) El Modelo denominado como «Sistema de Balance Único con correcciones»

En este sistema, el régimen normativo del IR Empresarial se remite al resultado contable como punto de partida normativo, regulando tan solo aquellas partidas que a juicio del legislador deban tener un tratamiento diferente para efectos del IR Empresarial. En términos generales, este es el sistema que actualmente rige, entre otros países, en Alemania, Francia, España e Italia<sup>20</sup>.

Aquí, el resultado contable no tiene naturaleza de «elemento probatorio» o «base metodológica» para la determinación del IR Empresarial, sino que constituye la base imponible del tributo (entendida ésta como parte de la consecuencia jurídica de la norma tributaria), lo que a la larga significa que las normas y/o estándares contables que son

---

tuación en el Perú, sobre su idoneidad fiscal y sus modos de incorporación al ordenamiento interno. EN: Revista Análisis Tributario N° 313, febrero de 2014, AELE, Lima, págs. 24 a 32.

20 Para una revisión exhaustiva sobre el tratamiento en estos países véase: AUCEJO, Eva Andrés. *Relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad en Derecho Comparado: Alemania, Francia, Italia y España*. En: GARCÍA HERRERA BLANCO, Cristina, *Desafíos de la Hacienda Pública Española: La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, DOC. N° 13/2012, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 11 a 33; BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Madrid, 2005, 542 págs.; y AGUIAR, Nina. *Tributación y Contabilidad. Una perspectiva histórica y de Derecho Comparado*, Ruiz de Aliza Editores, 211, 506 págs. En el específico caso español, véase ROMERO GARCÍA, Felipe. *La Relación Contabilidad-Fiscalidad: La experiencia en el Impuesto sobre Sociedades Españolas*. En: Revista Análisis Tributario N° 300, enero de 2013, AELE, Lima, págs. 27 a 33.

utilizados en su elaboración acaban siendo fuente normativa tributaria. Cualquier modificación en el tratamiento que dichas normas y/o estándares planteen afectará irremediabilmente la determinación del IR Empresarial hasta que el legislador señale expresamente una consecuencia distinta. Así, la base imponible normativa en este sistema es una norma compleja integrada por disposiciones jurídicas contables y por normas tributarias.

No obstante lo dicho, hay que precisar que en este sistema el concepto de renta (esto es, lo que es materia de imposición o hipótesis de incidencia) deja de ser definido exclusivamente por normas tributarias, pues también lo será por disposiciones de un sector distinto del ordenamiento jurídico (el contable). Como señala Navarro Faure, el legislador —sobre la base de la idea de que la renta para efectos fiscales es lo que la ley dice que es— estaría acogiendo, de entre «... todos los posibles conceptos de renta», «el que sería equivalente a beneficio contable»<sup>21</sup>. Esto quiere decir que se está optando por «... gravar esa manifestación de la capacidad económica que es el beneficio empresarial»<sup>22</sup>. Por eso, las Administraciones Tributarias, en este sistema, podrían tener la potestad de exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del IR Empresarial deba estar contabilizado y, es más, en algunos casos podrían arrogarse la facultad de exigir cierto tipo de contabilización sobre

---

21 NAVARRO FAURE, op. cit., pág. 136.

22 Loc. cit., pág. 137.

la base de la lectura que ellos tuvieran en cuanto a lo que señalen las normas y/o estándares contables.

b) El Modelo denominado como «Sistema de Balances Independientes» o «Doble Balance»

En este sistema se usa el resultado contable consignado en los EE.FF. como punto de partida práctico para la determinación del impuesto, funcionando como un

«En este sistema el concepto de renta deja de ser definido exclusivamente por normas tributarias, pues también lo será por disposiciones de un sector distinto del ordenamiento jurídico».

«medio de prueba» o «base metodológica»<sup>23</sup>, pero sometiéndolo al análisis de una normativa del IR Empresarial que establece de manera exhaustiva y sistemática todos los componentes de la base imponible del impuesto. Se suele denominar como de

«balances independientes» porque fácticamente hay un «balance tributario» que se construye a partir del «balance contable» (pero independiente de él).

Así, para efectos del IR Empresarial, no será determinante la manera cómo las normas y/o estándares contables traten un fenómeno económico, sino que habrá que analizar si tal fenómeno debe ser tomado en cuenta

---

23 Es importante insistir en la idea de que «ser prueba de la realidad» no significa que «sea la realidad misma». Por eso, en este sistema queda claro que siempre habrá otros instrumentos que permitan probar la realidad económica materia de imposición, los que se sopesarán según las técnicas y la teoría jurídica sobre la prueba.

—y cómo— para hallar la base imponible del impuesto que corresponda. En tal sentido, en este modelo, las Administraciones Tributarias no tienen potestad de exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del IR Empresarial deba estar contabilizado. Por ello, se puede válidamente, por la vía de la Declaración Jurada del impuesto,

«En la hipótesis de afectación aparecerá previsto un determinado hecho, descrito por sus aspectos: material, espacial, temporal y personal».

reconocer un costo o gasto aunque no esté contabilizado, salvo que las propias normas tributarias exijan una manera específica de contabilización. De manera general, este es el sistema que usan los países anglosajones, especialmente EE.UU. y Reino Unido<sup>24</sup>. También es el régimen que mantienen actualmente varios países latinoamericanos, entre ellos Argentina y Perú.

### 3. Alcance general sobre el Régimen del IR Empresarial peruano

Según la Ley del Impuesto a la Renta en Perú, cuyo TUO fue aprobado por el D. S. N° 179 2004-EF (LIR) y su Reglamento, D. S. N° 122-94-EF (Reglamento de la LIR), en el caso de las personas jurídicas, el IR se determina de forma anual, sumando a sus rentas o pérdidas de fuente peruana generadas en el ejercicio (todas las que son consideradas para esos efectos como rentas de tercera categoría) las rentas netas de fuente extranjera. Para determinar las rentas o pérdidas de fuente peruana, la asig-

---

24 Cf. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. Op. cit.

nación de los ingresos y gastos se realiza, en principio, conforme con lo señalado en los artículos 57° y 58° de la LIR, esto es, sobre base devengada y, en el caso de ingresos por enajenaciones de bienes a plazos sobre cuotas convenidas para el pago exigibles en un plazo mayor a un año, sobre base «devengada-exigible». En cuanto a la determinación de las rentas o pérdidas de fuente extranjera, debe anotarse que la asignación de los ingresos y gastos se realiza en aplicación del artículo 57° de la LIR, esto es sobre base devengada para las rentas empresariales, y sobre base percibida para las ganancias y rentas de capital. A su vez, debe tomarse en cuenta las reglas del Capítulo XIV de la LIR referido al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.

A este régimen normativo, descrito liminalmente en los dos párrafos anteriores, llamaremos en adelante como IR Empresarial peruano (IRE). Como se ve, la LIR y su Reglamento establecen los alcances de lo que podríamos llamar «la norma jurídica tributaria» del IRE; es decir, la hipótesis de afectación (o también llamada incidencia) y la consecuencia jurídica de dicho tributo.

Cabe recordar, como hemos mencionado en un trabajo anterior<sup>25</sup>, que en la hipótesis de afectación aparecerá previsto un determinado hecho, descrito por sus aspectos: material (el comportamiento de la persona), espacial (el territorio en el que ocurrirá el hecho), tempo-

---

25 DURÁN ROJO, Luis Alberto. *Los Deberes de colaboración tributaria. Un enfoque constitucional*. En: Revista *Vectigalia*, N° 2, octubre de 2006, Lima, págs. 15 a 30.

ral (el lapso temporal de ocurrencia del hecho) y personal (el sujeto que realiza la conducta que la norma quiere afectar). Se trata en buena cuenta de la formulación hipotética previa y genérica, establecida en la norma legal de un hecho determinado.

A su vez, en la consecuencia normativa se prevé la realización del hecho, que exteriorizándose crea derechos y deberes. En buena cuenta, se trata de aquella parte de la norma que proveerá aquellos datos necesarios para la identificación del vínculo jurídico en sí mismo. Así, la consecuencia jurídica o normativa diseña la propia relación jurídica tributaria a partir de la materialización del presupuesto de hecho o hipótesis de afectación, por lo que son necesarios los aspectos personal (los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica), cuantitativo (la base imponible y la tasa) y temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria).

En el caso del IRE, la hipótesis de afectación describirá el hecho económico –con base en la capacidad contributiva– que será materia de imposición, mientras que la consecuencia jurídica establecerá la base imponible y la tasa del impuesto.

Según lo que acabamos de señalar, salvo excepciones, en los capítulos I al IV de la LIR aparecería descrita la hipótesis de afectación del IR y en los demás capítulos (salvo el referido a los pagos a cuenta) se encontraría la consecuencia jurídica. De igual forma ocurriría con el Reglamento de la LIR.

#### 4. El IRE peruano responde al modelo denominado como «Sistema de Balances Independientes»

En el Perú, para efectos de la determinación del IRE, se ha tomado el sistema de balances independientes o doble balance. Debe tomarse en cuenta, además, que en la LIR no

«La hipótesis de afectación describirá el hecho económico —con base en la capacidad contributiva— que será materia de imposición, mientras que la consecuencia jurídica establecerá la base imponible y la tasa del impuesto».

aparece ninguna norma que establezca que los EE.FF. deban ser considerados como «base metodológica» del IRE, salvo una ligera referencia en el artículo 79° a que los contribuyentes deban incluir en la declaración la información patrimonial que la Administración Tributaria les

requiera, lo que desde nuestra perspectiva no implica llegar a tal conclusión. Efectivamente, el artículo 79° de la LIR establece lo siguiente: «los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable... Los contribuyentes deberán incluir en su declaración jurada la información patrimonial que les sea requerida por la Administración Tributaria. Las declaraciones juradas, balances y anexos se deberán presentar en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT...».

Complementariamente, el artículo 49° del reglamento de la LIR, inciso a), señala: «la presentación de la declaración a que se refiere el Artículo 79° de la Ley se sujetará a las siguientes normas: a) deberá comprender todas



las rentas, gravadas, exoneradas e inafectas y todo otro ingreso patrimonial del contribuyente, con inclusión de las rentas sujetas a pago definitivo y toda otra información patrimonial que sea requerida...». Queda claro de lo dispuesto que hay una derivación a la SUNAT para que esta establezca, entre otros, la forma y condiciones para la presentación de la Declaración Anual del IRE.

Ahora bien, el artículo 33° del Reglamento de la LIR, que lleva por título «Diferencias en la determinación de la renta neta por la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados», establece que «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 condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada».

«Los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias».

Como se puede leer, en el artículo 33° del Reglamento de la LIR citado se establecen las siguientes reglas:

- a) La determinación del IRE se hace sobre la base de lo que señalen la LIR y su Reglamento.
- b) La contabilización de las operaciones de las personas jurídicas, es decir la elaboración de los EE.FF. se hace –de conformidad con el artículo 223° de la Ley General de Sociedades (LGS)– bajo principios de contabilidad generalmente aceptados (que el Consejo Normativo de Contabilidad ha interpretado que son las NIIF vigentes en el Perú).
- c) La determinación del IRE por parte del contribuyente se hace en la Declaración Anual del IR, partiendo del resultado contable (para tal efecto deben consignarse en la declaración los EE.FF. del ejercicio), al que deben practicarse (consignarse en la declaración jurada) ajustes correctivos (denominados comúnmente como «agregados deducciones» o «reparos aditivos y reparos deductivos») sobre la base de la aplicación de la regla a) anterior.

Así, es en aplicación del artículo 33° del Reglamento de la LIR –y, ciertamente, de las Resoluciones de la SUNAT que aprueban los Programas de Declaración Telemática (PDT) del IR– que el resultado contable plasmado en los EE.FF. de la persona jurídica se constituye en el punto de partida de la determinación del IRE, funcionando como una «base fáctica», un «medio de prueba» o una «base metodológica», pero no como norma jurídica con el fin de determinar la base imponible de este tributo. Tal sería además el criterio del Tribunal Fiscal peruano, según podemos deducir de lo señalado, entre otras, en las Resoluciones (RTF) N° 6604-5-2002, N° 7045-4-2007 y N° 11937-3-

2010, todas las cuales parten del supuesto de entender que el artículo 33° del Reglamento de la LIR concluye «... que los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias», de modo que:

- Respecto de un error en la contabilidad «... no puede concluirse que como consecuencia de la inexactitud en la preparación y presentación de los EE.FF., desde el punto de vista tributario, los gastos reconocidos por la recurrente estuviesen incorrectamente deducidos para efectos de la determinación de la renta imponible de tercera categoría...» (RTF N° 6604-5-2002).
- La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12 - Tratamiento Contable del Impuesto a la Renta «... enlaza los principios contables con los cuales se establece la renta contable y los principios tributarios con los cuales se determina la renta tributaria, ya que al aplicar los principios tributarios del Impuesto a la Renta se obtiene la renta tributaria y de allí el monto del impuesto a pagar, en tanto que al aplicar los principios contables se llega a la renta contable sobre la que se establece el impuesto relacionado con la utilidad contable, el cual no necesariamente coincide con el impuesto tributario. La diferencia entre uno y otro está dada por las diferencias temporales y permanentes, tal como lo establece el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta» (RTF N° 7045-4-2007).

- Si bien en el «Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros» se recoge como una característica cualitativa de los estados financieros el principio de esencia sobre forma, debe indicarse que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) tienen por finalidad armonizar las prácticas contables y otorgar criterios uniformes para la presentación de la información financiera, entre otros fines; sin embargo, ello no puede ser óbice para el cumplimiento de normas tributarias tales como la obligación del uso de medios de pago en los supuestos señalados previamente. Por consiguiente, los argumentos expuestos por el recurrente en este extremo, carecen de sustento» (RTF N° 11937-3-2010).

«Las NIC y las NIIF tienen por finalidad armonizar las prácticas contables y otorgar criterios uniformes para la presentación de la información financiera».

«Las NIC y las NIIF tienen por finalidad armonizar las prácticas contables y otorgar criterios uniformes para la presentación de la información financiera, entre otros fines; sin embargo, ello no puede ser óbice para el cumplimiento de normas tributarias tales como la obligación del uso de medios de pago en los supuestos señalados previamente. Por consiguiente, los argumentos expuestos por el recurrente en este extremo, carecen de sustento» (RTF N° 11937-3-2010).

En este punto, a manera de ejemplo, cabe referir que en la doctrina tributaria argentina, respecto de una disposición similar a la de nuestro artículo 33° del reglamento, se ha interpretado erróneamente que en realidad estaría estableciéndose la base imponible del impuesto. Efectivamente, Linares señala que «... la utilización de este punto de inicio (se refiere a partir del resultado contable) para la determinación de la *base imponible* supone la muy criticable admisión de reducir la efectiva vigencia del principio de reserva de ley tributaria» (el destacado es

nuestro)<sup>26</sup>. Tarsitano se encuentra totalmente en desacuerdo con esta posición, porque entiende que la norma argentina a ese respecto sólo ha determinado una pauta metodológica para el inicio de la determinación del impuesto pero no ha fijado con ello que el resultado contable sea considerado como base imponible inicial del IR Empresarial<sup>27</sup>.

Creemos que la razón para el error conceptual descrito en el párrafo anterior –que es frecuente además en el análisis de los operadores jurídicos peruanos en materia del IRE– estriba en lo que señalamos al inicio de este artículo, «Para determinar la base imponible del IR debe partirse de la contabilidad y aplicarse los ajustes dispuestos en las normas tributarias». Esto es, que no se ha diferenciado claramente el sistema de determinación del IRE del cual se parte, de modo que respecto de legislaciones que tienen un sistema de determinación sobre balances independientes se ha tomado acriticamente los comentarios que en la doctrina extranjera se hacía, doctrina por lo demás anclada en el sistema de determinación de balance único con correcciones.

Curiosamente, el Tribunal Fiscal comete ese error cuando en la RTF N° 10577 8 2010, luego de señalar el criterio del colegiado en el sentido

---

26 LINARES LUQUE, Alejandro. *La Tributación de las Rentas Empresariales en general*. En: GONZÁLEZ, Alonso (Coordinador), *La Tributación de la Renta Empresarial. Derecho Comparado*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 171.

27 Cf. TARSITANO, Alberto. *El Impuesto a la Renta Empresarial y la aplicación de las NIIF: Reflexiones actuales*, Exposición durante las Jornadas Internacionales del I Foro del IPIDET, Lima, 26 de abril de 2012, s/p.

que 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 y que «las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada». De esto se concluye que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones». Se establece también que si una operación fue contabilizada como arrendamiento financiero deberá mantener esa forma para efectos tributarios, incluso si el arrendador no es una empresa del sistema financiero.

En igual sentido, refiriéndose al mismo tema de análisis, esto es de reconocer el carácter de arrendamiento financiero para efectos del IR a una operación denominada como tal y realizada entre sujetos domiciliados en la que la entidad arrendadora no es una empresa del sistema financiero peruano, en la RTF N° 15502-10-2011, el Tribunal Fiscal (basándose en lo dispuesto en el artículo 33° del Reglamento de la LIR) señala que para determinar la base imponible del IR debe partirse de la contabilidad y aplicarse los ajustes dispuestos en las normas tributarias, de modo que al no existir norma tributaria específica que disponga un tratamiento distinto al tratamiento contable de cierta operación, este último sería aplicable.

Ahora bien, al hilo de lo que venimos comentando, se han alzado voces que plantean que lo señalado en el artículo 33° del reglamento de la LIR resultaría inconstitucional porque sería una norma reglamentaria la que habría establecido elementos esenciales de la norma jurídica tributaria del IRE. Evidentemente, tal aseveración partiría del mismo error conceptual que venimos describiendo, esto es, que estamos adscritos al sistema de balance único con correcciones. En ese sentido, por lo que vamos señalando hasta aquí, tal apreciación resultaría errónea puesto que la metodología de determinación del IRE, partiendo del resultado contable y, por ende, lo señalado en el artículo 33° del Reglamento de la LIR, no establece los alcances de la base imponible, sino que señalan la cobertura metodológica para la determinación de la misma. Ello significa, en alguna medida, que los alcances del artículo 33° del reglamento de la LIR no requerirían ser cubiertos por el principio de reserva de ley tributaria. Sin embargo, dado que dicha norma establece una metodología de cuantificación de la base imponible del IRE, sería mejor que se encuentre reconocida en la propia LIR y sea adecuadamente reformulada para evitar que del enunciado normativo se derive algún tipo de entendimiento equívoco sobre la situación de las normas y estándares contables como fuente creadora del derecho tributario, específicamente en lo referido al IRE.

a) Consecuencias de que el IRE sea uno de balances independientes

Al ser el IRE un sistema de balances independientes, se generan algunas consecuencias que tienen un hondo calado en la admi-

nistración cotidiana del impuesto y, por ende, en las facultades que la SUNAT tiene al respecto. En primer lugar, es claro que en sí mismas las normas y los estándares contables no pueden ser considerados como normas jurídicas tributarias y, por tanto, la manera cómo según sus indicaciones es tratada una operación para efectos contables —lo que queda reflejado en los EE.FF.— no genera ninguna consecuencia para el tratamiento en la LIR.

«La metodología de determinación del IRE no establecen los alcances de la base imponible, sino que señalan la cobertura metodológica para la determinación de la misma».

En tal sentido, para efectos del IRE, no será determinante la manera cómo las NIIF traten un fenómeno económico, sino que habrá que analizar si tal fenómeno debe ser tomado en cuenta, y cómo, para hallar la base imponible del

impuesto que corresponda. En el Perú, cualquier cambio en la forma del registro contable de las operaciones de las empresas no debe afectar directamente la base imponible del IRE, sino que debe pasar necesariamente por el tamiz de lo que disponen la LIR y su reglamento. En segundo lugar, como consecuencia de ello, cualquier corrección de los EE.FF. de una empresa, con posterioridad a la fecha en que se presentó la Declaración Jurada Anual del IRE no necesariamente debe originar una posterior presentación de una Declaración rectificatoria, salvo que tuviera algún efecto directo en la determinación de dicho impuesto. Conforme con ello, en caso el contribuyente hubiera o no contabilizado una operación económica, tendrá la posibilidad de por la vía de la declaración jurada poder realizar un ajuste correspondiente de



la diferencia entre uno y otro, incluso, acerca de la no diferencia. En ese sentido, en tercer lugar, el fiscalizador tributario no tiene competencia para cuestionar la manera cómo se contabilizó una operación. En concreto, la SUNAT no tiene potestad de exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del IRE deba estar contabilizado o se contabilice de determinada forma (incluso si en dicha institución se creyera que tal posición tiene fundamento en las propias NIIF), de modo que se puede válidamente, por la vía de la Declaración Jurada del impuesto, reconocer un costo o gasto aunque no esté contabilizado, salvo evidentemente que la propia LIR o su Reglamento exijan una manera específica de contabilización, como efectivamente se indica en el citado

artículo 33° del Reglamento de la LIR. Así, el contribuyente y la SUNAT durante la fiscalización deberán analizar la operación

económica subyacente a la contabilización a la luz del régimen normativo del IRE vigente para determinar si se produjo una ganancia gravada, si estamos frente a un costo computable, si hay un gasto deducible, etc. Luego, deberá proceder a reconducir la afectación (o no) a resultados contables mostrada en los EE.FF. a su situación para efectos del IRE por la vía de la Declaración Jurada del impuesto.

«Durante la fiscalización deberán analizar la operación económica subyacente a la contabilización a la luz del régimen normativo del IRE vigente».

b) Caso de reconocimiento de normas o estándares contables como normas jurídicas tributarias

En el Perú, en determinados casos, las normas legales sobre IR han establecido expresamente el uso de normas o estándares contables para la determinación de la base imponible del IRE, lo que no significa que de ello deba deducirse que hemos adoptado el sistema de balance único con correcciones. Efectivamente, en estos casos lo que ha hecho la LIR o su reglamento es derivar expresamente un tratamiento en la determinación de la base imponible del IRE a ciertas normas o estándares contables, lo que en buena cuenta significa que el contenido de estos últimos ha sido incorporado al ámbito normativo del citado impuesto. Evidentemente, en estos casos, habrá que asegurar la conformidad constitucional de la derivación, al menos evitando la violación del principio de reserva de ley, que está figurado en el primer y segundo párrafos del artículo 74° de la Constitución Política del Perú. Al respecto, en resumen, el Tribunal Constitucional ha señalado<sup>28</sup>:

---

28 Cf, entre muchas, las Sentencias del TC peruano recaídas en los Expedientes N°s. 2762–2002–AA/TC, 2689–2004–AA/TC, 6089–2004–PA/TC. Cabe referir que nosotros hemos sido muy críticos con esta doctrina del Tribunal porque consideramos que no garantiza adecuadamente el mandato constitucional en un Estado Semipresidencialista como es el que establece la Constitución Política del Perú. Cf. DURÁN ROJO, Luis. *Alcances de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley*. En: Revista *Análisis Tributario* N° 219, abril de 2006, AELE, Lima, págs. 28 a 32.

1. Es, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos; es decir, implica que el Poder Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo.
2. Significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de impuestos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Sin embargo, es *prima facie* una reserva relativa, lo que significa que: (i) el Congreso puede delegar las facultades de legislar sobre la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias al Poder Ejecutivo para que actúe en el marco delegado mediante un instrumento normativo que es ley material (el Decreto Legislativo), y (ii) la reserva de ley puede admitir, de manera excepcional, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de ley (Decreto Legislativo), de modo que se prohíbe cualquier remisión en blanco.
3. Para que la derivación al reglamento sea válida, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo (en tanto norma legal) será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; siendo menor (pero no desapareciendo) cuando se trate de otros elementos de la norma jurídica tributaria.

«El Congreso puede delegar las facultades de legislar sobre la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias al Poder Ejecutivo para que actúe en el marco delegado mediante un instrumento normativo».

Por eso, el TC peruano señala que «... de este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley– debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)<sup>29</sup>».

Consideramos relevante abordar este aspecto en dos casos paradigmáticos. El primero, para el tratamiento tributario de las erogaciones destinadas al mantenimiento y mejora de activos fijos. El segundo, para el tratamiento del costo computable a efectos de obtener la renta bruta del IRE. Veamos cada caso. Empero, previamente haremos un breve repaso sobre los alcances del principio de Reserva de Ley tributaria.

Sobre el concepto de «costos posteriores» recogido en los artículos 20°, 21°, 41° y 44° de la LIR

Respecto del tratamiento tributario de las erogaciones destinadas al mantenimiento y mejora de activos fijos, el D. L. N° 1112 (publicado el 29 de junio de 2012)

---

29 Sentencia del TC peruano recaída en el Expediente N° 2689–2004–AA/TC.

modificó los artículos 20°, 21°, 41° y 44° de la LIR, con la finalidad de sustituir –con vigencia a partir del 1 de enero de 2013– el concepto de «mejoras de carácter permanente» por el de «costos posteriores», estableciéndose que si las erogaciones cayeran en tal concepto deberán formar parte del costo computable; mientras que si no llegaran a serlo, serán deducibles en el ejercicio en donde la erogación se hubiere devengado.

Efectivamente, el séptimo párrafo del artículo 20° de la LIR vigente a partir del ejercicio 2013 establece que «por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición,

«Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario».

producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario, determinado conforme con la ley, más *los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables*, ajustado de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable»<sup>30</sup> (el destacado es nuestro). El artículo 21°, referido al costo computable en la enajenación de inmuebles, mantiene la misma referencia a «los costos posteriores incorporados al activo

---

30 El inciso b) del artículo 11° del Reglamento de la LIR repite este entendimiento.

de acuerdo con las normas contables». Luego, el numeral (ii) del inciso a) del artículo 41° de la LIR, referido al cálculo de la depreciación, entiende por costos posteriores a «... los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, *de conformidad con lo dispuesto en las normas contables*, se deban reconocer como costo» (el destacado es nuestro). Finalmente, el inciso e) del artículo 44° de la LIR establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría «las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo *de acuerdo con las normas contables*» (el destacado es nuestro). Como se ve, la LIR ha remitido a completar el concepto de costos posteriores –que se usa para establecer la base imponible del IRE– a las «normas contables».

La primera cuestión a abordar al respecto que ha surgido es qué debe entenderse por ese neologismo en la normatividad peruana (nunca antes habíamos conocido que se hubiera recogido ese concepto en las normas tributarias peruanas): ¿se refiere latamente a los estándares contables internacionales (entre otros a la NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo) o a esos estándares contables siempre que hayan sido reconocidos (u oficializados) por el Estado y convertidos por tanto en Derecho Contable nacional?

Sin duda, pese a que esa no habría sido la voluntad de quienes justificaron la medida ante el Consejo de Ministros que aprobó el

futuro D.L. N° 1112<sup>31</sup>, en términos jurídicos solo es posible sostener que la derivación es a las disposiciones del Derecho Contable peruano.

Sostener que se refiere a los estándares contables internacionales directamente significaría hacer una derivación normativa respecto de la base imponible del IRE a una fuente heterónoma al Estado, es decir se estaría ante una indebida «juridificación del *soft law* en el Perú», lo que contrariaría los principios fundantes del Estado y del modelo constitucional vigente<sup>32</sup>.

---

31 En el documento con epígrafe de «Exposición de Motivos» (en el que se consigna además «Este texto no ha sido publicado en el Diario Oficial El Peruano, a solicitud del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, ha sido entregado por el Despacho Presidencial el día 24 de julio de 2012») se señala para justificar la modificación que «En consecuencia, la referencia a mejoras que se efectúa en diversos artículos de la Ley y que fuera incorporada cuando dicho término era utilizado en las NIC, en la actualidad no guarda relación con el nuevo término recogido por dichas normas internacionales, como es el de costos posteriores».

Hemos querido ser muy precisos con la referencia a tal documento, porque en el fondo se trata de llamar la atención sobre el uso indiscriminado de operadores del fenómeno tributario de denominar erradamente como «Exposición de Motivos» a los documentos preparatorios que dan origen a las normas tributarias. Desde nuestra perspectiva, para que un documento tenga que tener tal calidad, debería ser declarado expresamente en la norma jurídica aprobada y, por tanto, publicado junto con ella. Cf. DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. *El valor de la verdad Tributaria y las Exposiciones de Motivo*. En: *Revista Análisis Tributario* N° 295, agosto de 2012, AELE, Lima, pág. 4.

32 Cf. DURÁN ROJO, Luis. *Uso del soft law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana*. En:

Ahora bien, ha surgido una segunda cuestión al hilo de tales modificaciones: ¿cuál es el concepto de «costos posteriores» del derecho contable peruano? Se han suscitado dos posibles interpretaciones:

- Posición 1: El concepto que existía en el derecho contable peruano (en la NIIF oficializada) al 1 de enero de 2013, fecha en que entró en vigencia la modificación operada a la LIR sobre la materia por el mencionado D.L. N° 1112.
- Posición 2: El concepto que exista en el derecho contable peruano (en la NIIF oficializada) el 1 de enero del ejercicio al que corresponda la determinación del IRE.

«Ahora bien, ha surgido una segunda cuestión al hilo de tales modificaciones: ¿cuál es el concepto de «costos posteriores» del derecho contable peruano?».

Asumir la posición 2 significa, en términos constitucionales y como hemos visto líneas anteriormente, una derivación en blanco a una norma infra legal y, además, infrarreglamentaria, lo que supondría una abierta violación al principio de reserva de ley en los términos esgrimidos por el TC peruano. En ese sentido, desde nuestra perspectiva, es la posición 1 la que debe primar, aunque es verdad que los mencionados artículos 20°, 21°, 41° y 44° de la LIR tienen un serio dé-



ficit de cobertura de Reserva de Ley, pues la derivación a la norma infra reglamentaria (NIIF oficializadas en el Perú al 1 de enero de 2013) no se ha hecho con parámetros mínimos suficientes.

Al respecto, más allá de la posición personal sobre la idoneidad de determinar al concepto de «costos posteriores» como el que permite decidir si

la asignación de los desembolsos posteriores a la adquisición del activo fijo que lo afecten, deban considerarse como costo o gasto, es necesario

que el Estado realice la cobertura legal correspondiente. Bien que fije parámetros para la derivación a la norma reglamentaria o bien que establezca los elementos esenciales de ese concepto en la LIR.

«Lo que se ha hecho es una derivación al derecho contable peruano, esto es a los estándares contables internacionales que han sido juridificados en el Perú a través de su oficialización».

*Sobre el uso de las normas contables como «Normas Supletorias» para determinar el costo computable en el IRE*

Respecto de los alcances de la determinación del costo computable en el IRE, en el inciso h) del artículo 11° del Reglamento de la LIR, bajo el epígrafe de «Normas supletorias» se ha señalado que «para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, *las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente acep-*

*tados*, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento» (el destacado es nuestro). Como se ve, el citado inciso hace una derivación a las NIC (hoy diríamos NIIF) y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) para la determinación del costo computable de los bienes o servicios. La norma, además, denomina a esa derivación como «Normas supletorias». Al respecto, si se trata de normas supletorias, es claro que no estaríamos ante instrumentos interpretativos complementarios sino ante normas jurídicas.

La SUNAT parece dar validez a esta disposición reglamentaria e interpretarla en un sentido laxo. Ello se hace evidente cuando en el Informe N° 33-2012-SUNAT/4B0000, la Administración Tributaria señala: «Adicionalmente, cabe tener en cuenta que conforme con el inciso g) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrá en cuenta supletoriamente, entre otras, las Normas Internacionales de Contabilidad, en tanto no se opongan a lo dispuestos en la Ley y en el Reglamento... Así pues, como quiera que la legislación tributaria regula expresamente el tratamiento que se le debe otorgar a la participación en comentario para efecto de la determinación del Impuesto a la renta, no resulta de aplicación la Resolución N° 046-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, más aún cuando dicha resolución contiene disposiciones opuestas a las tributarias...».

Desde nuestra perspectiva, pese a la literalidad señalada, lo que se ha hecho es una derivación al derecho contable peruano, esto es a los estándares contables internacionales que han sido juridificados en el Perú a través de su oficialización. En tal sentido, nos estaríamos refiriendo, cuando se habla de las NIC y PCGA, en realidad a las «normas contables» a que hizo referencia la LIR en el caso de «costos posteriores». En ese sentido, si quisiéramos mantener esta disposición reglamentaria, sin duda debería haber una corrección normativa para unificar los conceptos utilizados tanto por la LIR como por su Reglamento.

En este punto, se vuelven a plantear las preguntas sobre ¿Cuál Derecho Contable peruano? ¿El que estaba vigente a la fecha de entrada en vigencia de la norma, es decir las NIIF oficializadas a aquel momento, o al que esté vigente en cada ejercicio gravable respecto del IRE que corresponda a aquel ejercicio? Al respecto, por los mismos fundamentos utilizados para el tema de «costos posteriores», consideramos que debería aplicarse el Derecho Contable peruano existente a la entrada en vigencia de la citada norma reglamentaria. Se mantiene aquí también el déficit de constitucionalidad en cuanto a la cobertura del principio de reserva de ley.

Ahora bien, en este aspecto, hay un elemento adicional al tratado en el caso anterior, y es que el texto normativo citado es materialmente el mismo desde el 6 de octubre de 2004, fecha cuando entró en vigencia la sustitución del artículo 11° del Reglamento de la LIR por el artículo 6° del D. S. N° 134-2004-EF

(publicado el 05.10.2004 y vigente desde el día siguiente) que contenía tal norma como inciso e), aunque se produjeron dos hechos posteriores de relevancia: (i) el artículo 8° del D. S. N° 011-2010-EF (publicado el 21.1.2010 y vigente desde el 22.1.2010) denominó al anterior inciso e) como nuevo inciso g) del artículo 11°, y, (ii) el artículo 5° del D. S. N° 258-2012-EF (publicado el 18.12.2012 y vigente desde el 01.01.2013) sustituyó el inciso g) e incorporó el inciso h) al artículo 11° del Reglamento. El inciso h) contiene hoy el texto que anteriormente fue parte del inciso g).

Así, ¿los estándares contables internacionales que se aplican supletoriamente serían los que estuvieron oficializados en el Perú al 06.10.2004, al 22.01.2010

«¿Cuál Derecho Contable peruano? ¿El que estaba vigente a la fecha de entrada en vigencia de la norma, es decir las NIIF oficializadas a aquel momento, o al que esté vigente en cada ejercicio gravable respecto del IRE que corresponda a aquel ejercicio?».

o al 01.01.2013? Dada la redacción y los efectos operados por el D. S. N° 258-2012-EF, consideramos que se trataría de los que estuvieran oficializados al 01.01.2013.

Finalmente, en este punto, es necesario incidir en que el citado inciso h) del artículo 11° del Reglamento de la LIR establecería que las «normas contables» son supletorias a lo establecido por la LIR y su Reglamento para efectos de «... la determinación del costo computable de los bienes o servicios». En este caso cabe referir que conforme con la redacción del artículo 20° de la LIR, para efectos de determinación del IRE no procede el costeo en relación con las erogaciones vinculadas con

ingresos gravados que provengan de actividades de servicios<sup>33</sup>, pues el concepto de costo computable no ha sido previsto para los servicios y, en esa medida, la renta bruta se calcula sobre el total de los ingresos afectos, de modo que las llamadas «existencias de servicios en proceso» que se han contabilizado serán consideradas como gasto deducible de la renta bruta para obtener la renta neta que será materia de imposición del IRE. Al contrario de ese tratamiento, en el Derecho Contable peruano, para efectos de la elaboración de los EE.FF. existe la obligación de costear las erogaciones destinadas a la producción de utilidades originadas en prestación de servicios, de modo que debería separarse entre las erogaciones cuáles son costos y gastos. Así, los primeros solo afectarán la ganancia contable cuando se devenguen los ingresos por tales servicios.

«Todos los contribuyentes deberían considerar a las erogaciones devengadas en un ejercicio como afectantes de la base imponible del IR».

Efectivamente, entre varios, cabe citar a Castro cuando indica que «... habrá que preguntarse por el momento cuando dichos «gastos tributarios» se deben considerar como parte de la renta neta. Una primera posibilidad nos señala que deben formar parte

---

33 Cf., entre varios, NUÉ BRACAMONTE, Alberto. *Contabilidad de Costos en el caso de Empresas de Servicios*. En: *Revista Análisis Tributario* N° 233, junio de 2007, AELE, Lima, págs. 20 a 21 y CASTRO GÁLVEZ, Luis. *Algunas reflexiones sobre el costo computable para efecto del Impuesto a la Renta*. En: *Revista Análisis Tributario* N° 270, julio de 2010, AELE, Lima, págs. 26 a 30.

de la renta neta en el momento cuando el ingreso relacionado se reconoce y una segunda posibilidad nos señala que estos «gastos tributarios» se deben reconocer inmediatamente se devenguen dado que no tienen que esperar el ingreso relacionado porque no son costos del producto sino gasto (de modo que)... esta última posición es la más válida y la que respeta la estructura actual del IR»<sup>34</sup>, concluyendo –como nosotros– que «... si bien contablemente se tiene que registrar 'existencias de servicios en proceso', para efecto del IR dichos costos se deben enviar a resultados, al no ser alcanzados por el concepto de costo computable»<sup>35</sup>.

En ese sentido, en una interpretación que respete los alcances de la LIR y, por ende, sea conforme con la Constitución, no es posible interpretar que cuando el mencionado inciso h) del artículo 11° del reglamento establece la aplicación supletoria de las «normas contables» para «... la determinación del costo computable de los bienes o servicios» pueda interpretarse que deba exigirse al contribuyente que realice operaciones de servicios que determine su IRE realizando una separación de las erogaciones en costos y gastos. Es más, todos los contribuyentes –respecto de los servicios que brinden– deberían considerar a las erogaciones devengadas en un ejercicio como afectantes de la base imponible del IR. Cabe precisar que no conocemos un pronunciamiento del Tribunal

---

34 CASTRO GÁLVEZ, Luis. op. cit., pág. 26.

35 CASTRO GÁLVEZ, Luis. op. cit., pág. 27.

Fiscal respecto de este tema; sin embargo, debemos indicar que indirectamente en la RTF N° 2933-3-2008 el colegiado habría sobrentendido que las empresas de servicios deben aplicar las disposiciones sobre costo computable<sup>36</sup>.

Lo señalado hasta aquí obligaría a que se realice una modificación de la LIR que incorpore la institución del reconocimiento del costo computable en materia de servicios, en lo que coincide Castro al señalar que «... es claro que las disposiciones del IR no deberían originar una distinción entre el costo de los servicios y el costo de los bienes, materia de enajenaciones debiendo unificarse el tratamiento de dichas operaciones»<sup>37</sup>, máxime si el artículo 62° de la LIR que exige la obligación de valuar las existencias, ha sido interpretado por el Tribunal Fiscal (en la RTF N° 15039-2-2012) en cuanto a un contribuyente que tenía como actividad principal la

---

36 El caso era el de una empresa hotelera (que brinda servicios) que había determinado su IRE tomando como parte del costo computable todas las erogaciones que generaba para brindar el servicio –conforme a la NIC 2 vigente en el ejercicio materia de fiscalización–. La SUNAT reparó las erogaciones que el contribuyente incluyó como costos computables sustentados en liquidaciones de compra que consignaban como prestador del servicio a sujetos que tenían en la ficha RUC autorización para emitir comprobantes de pago. Al respecto, el TF señaló que no existe disposición en la LIR que establezca que para efecto del IR, el costo de adquisición, costo de producción o el valor de ingreso al patrimonio debía estar sustentado en CP que reuniera las características y requisitos establecidos en el RCP, por lo que no se puede desconocer el costo sustentado en tales liquidaciones de compra.

37 CASTRO GÁLVEZ; Luis. op. cit., pág. 27.

de prestar servicios de transporte de carga, que visto que la obligación de llevar el Sistema de Contabilidad de Costos es en base a los ingresos brutos, debió presentar documentación para sustentar el costo incurrido en la prestación de sus servicios. Igual criterio tomó el Tribunal Fiscal en la RTF N° 3894-10-2012, referida a un contribuyente que también tenía como actividad la prestación de servicios de transporte, concluyendo en ese caso que debido a que los ingresos brutos superaban el límite debió llevar Registro de Costos<sup>38</sup>.

«Resulta necesario plantear una evaluación sobre la pertinencia o no de modificar el tratamiento tributario de determinados hechos económicos».

c) Necesidad de revisar algunas instituciones de la LIR

Visto que las principales instituciones que permiten determinar la base imponible del IRE en el régimen normativo peruano han sido introducidas en un momento cuando las normas y estándares contables estaban anclados al principio de «costo histórico», resulta necesario plantear una evaluación sobre la pertinencia o no de modificar el tratamiento tributario de determinados hechos económicos que a la luz de los estándares y normas contables actuales podrían tener un nuevo tratamiento. De ocurrir tales modificaciones, dada la experiencia legislativa co-

---

38 Por el contrario, en la RTF N° 5643-5-2006, el TF había señalado que tratándose del caso de una empresa de servicios, ésta no se encontraba obligada a llevar un Sistema de contabilidad de costos.



mentada en los puntos anteriores, éstas deberían hacerse con mucha técnica legislativa y por medio de Ley formal o material.

Por poner ejemplos de instituciones que deben revisarse a la luz del actual tratamiento en las normas o estándares contables, estarían:

- Mermas, desmedros y pérdidas extraordinarias
- Depreciación de activos y eventualmente analizar la procedencia de deducciones por «deterioro de activos»
- Tratamientos de activos biológicos
- Gastos preoperativos y de expansión y gastos de investigación

d) Las normas tributarias deben evitar promover el fenómeno de dependencia inversa

Puede ocurrir que, durante la elaboración de los EE.FF., las normas y/o estándares contables queden relegados utilizándose en

su lugar las reglas del régimen normativo del IRE. Según Combarros, «hay un efecto de retroacción del balance tributario sobre el mercantil, no sólo porque el empresario adapta de hecho el balance comercial a las exigencias tributarias, simplificando de este modo los costes contables; sino también y fundamentalmente porque el propio legis-

«El modelo peruano de llevanza de libros y registros vinculados a asuntos tributarios, por su diseño actual, puede originar una distorsión en el registro contable de las operaciones».

lador propicia este fenómeno, vinculando el otorgamiento de determinados beneficios fiscales con la adaptación del balance comercial a sus prescripciones»<sup>39</sup>. A esto agregaríamos cuando se quiere usar la contabilidad como instrumento para control fiscal.

En ese sentido, si queremos mantener un sistema de balances independientes, debemos procurar evitar que las normas tributarias del IRE incentiven el referido fenómeno de «tributarización de la contabilidad»<sup>40</sup> o «dependencia inversa»<sup>41</sup>, por lo que debería revisarse y eventualmente eliminarse:

- El problema de condicionamiento de determinado tipo de contabilización para la procedencia de deducciones tributarias. Los controles del Estado deberían basarse y/o asegurarse por otros instrumentos distintos del registro contable, el mismo que debería hacerse conforme se señale en las normas o estándares contables.
- El modelo peruano de llevanza de libros y registros vinculados a asuntos tributarios, que por su diseño actual puede originar una distorsión en el registro contable de las operaciones. Ejemplo de ello es la posición tomada por la SUNAT en el Informe N° 6 2014 SUNAT/4B0000, del 13 de

---

39 COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, La empresa y su valoración... op. cit., pág. 240.

40 Es decir la influencia de la normatividad tributaria en la configuración de los EE.FF. de las empresas peruanas.

41 Cf. BÁEZ MORENO, Andrés, Normas contables e Impuesto sobre Sociedades..., op. cit.

enero pasado, en donde ante la consulta sobre si en el Registro de Activos Fijos se debe consignar la depreciación que corresponda a los bienes del activo fijo de acuerdo con las normas contables o la depreciación tributaria admitida como deducible para fines del IR, la SUNAT señala que se trata de esto último.

Sin duda, en esta materia, debería establecerse un régimen normativo claro al respecto, pero que forme parte del Derecho Contable y no de los deberes de colaboración tributarios.

#### 5. ¿Puede el Perú transitar al Sistema de Balance Único con Correcciones?

En la doctrina comparada existe una dura crítica al Sistema de Balances Independientes en el sentido de que tarde o temprano genera un desfase entre lo que se considera como «resultado contable» para efectos de la elaboración de EE.FF. y lo que se entiende por «renta neta imponible» para efectos de la determinación del IRE, lo que lleva a muchas confusiones prácticas, creando inseguridad jurídica y complejizando el proceso de determinación del impuesto. Por tal motivo, se sostiene que en aras de la simplificación tributaria los países que recogen tal tipo de sistema deberían transitar a un Sistema de Balance Único con correcciones<sup>42</sup>.

---

42 Cf., entre muchos, BÁEZ MORENO, Andrés. *Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas*,

Aunque no haya sido nunca materia de agenda legislativa en el Perú, sin duda merece la pena preguntarnos si, en vista del uso obligatorio del Modelo NIIF y buscando la armonización de nuestras empresas con el entorno internacional, es una posibilidad real hoy transitar hacia un sistema de balance único con correcciones que, aparentemente, traería mayores ventajas en términos comparativos que un sistema de balances separados como el que tenemos.

«Aunque no haya sido nunca materia de agenda legislativa en el Perú, sin duda merece la pena preguntarnos si es una posibilidad real hoy transitar hacia un sistema de balance único con correcciones».

En la doctrina tributaria nacional no hay pronunciamiento al respecto. Sí cabe mencionar la posición de Montero (reputado contador y gran conocedor del Modelo NIIF), quien ha entendido

que la solución es muy simple y sólo requiere de buena voluntad<sup>43</sup>. Su propuesta consiste en que «las normas contables deberían ser presentadas por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública al Congreso para su aprobación. Evidentemente, el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) presentaría las normas luego de haber participado en su revisión desde que las normas fueran circuladas internacionalmente como bo-

---

*al hilo de la situación en el Perú...* op. cit. y FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Determinación objetiva de la Base Imponible en la Renta aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas*. EN: ILADT, Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, AAEF e ILADT, Buenos Aires, 2006, págs. 27 a 66.

43 Cf. MONTERO, Luis. *¿Queremos ser un país NIIF?* En: *Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario* N° 2, AELE, Lima, 2011, págs. 20 a 24.

rador. Así, el CNC no sería simplemente un «órgano de trámite normativo». Como corresponde, el CNC debe asegurarse de la pertinencia de la aplicación de cualquier norma contable; pero como digo antes, en el momento correcto, esto es, antes de que la norma se emita por el comité»<sup>44</sup>. Tiene razón Montero cuando hace alusión a la necesidad de dar cobertura mínima de legalidad a la incorporación del Modelo NIIF en el Perú, lo que en estricto es una parte de un proceso de reglamentación y constitucionalización del Derecho Contable en el Perú.

«Deberíamos transitar a un cambio radical en la LIR, de modo que mudemos a un sistema de balance único con correcciones».

Al respecto, con miras a la adopción del sistema de balance único con correcciones resultaría pertinente discutir hacia el futuro sobre cuál debería ser el instrumento más idóneo para la incorporación de las NIIF al Derecho Contable peruano: si ser aprobadas por vía legislativa o reglamentaria. Si fuera por vía legislativa, sin duda habría cobertura constitucional formal para que el derecho contable pueda ser base imponible del IRE (el elemento materia se revisará brevemente más adelante). Si fuera por vía reglamentaria, no podría haber cobertura constitucional formal para que sea base imponible del Impuesto; en ese sentido, no es plausible apelar a la jurisprudencia del TC peruano que permite delegación de elementos de la norma tributaria al Reglamento, pues esta debe hacerse con parámetros, como hemos visto anteriormente.

---

44 Loc. cit., pág. 24.

Sin embargo, pareciera que Montero da por sentado que en el régimen normativo del IRE actualmente vigente en el Perú, las normas y/o estándares contables tienen efecto en la determinación de la base imponible del mencionado impuesto. De acuerdo con lo que hemos referido, queda claro que ello no es así, de modo que no bastaría con una cobertura de legalidad del Derecho Contable sino que, además, deberíamos transitar a un cambio radical en la LIR, de modo que mudemos a un sistema de balance único con correcciones.

En conformidad con lo que estamos señalando, asumir el sistema de balance único con correcciones supone dos elementos: (i) completar la constitucionalización y juridificación del Derecho Contable peruano, y, (ii) modificar la LIR para incluir expresamente un régimen sobre base imponible contable con correcciones expresas en la norma tributaria.

Si esa fuera la ruta hacia la que transitaríamos, la modificación de la LIR debería tomar en cuenta la diferencia real conceptualmente hablando entre el resultado contable y la base imponible tributaria. No hacerlo podría traer hipotéticos vicios de constitucionalidad del régimen normativo del IRE.

Efectivamente, en el pasado –cuando la contabilidad tenía base en el costo histórico– un importante sector de la doctrina consideraba que la imagen fiel, que era el concepto pivote del Derecho Contable en evolución<sup>45</sup>, era

---

45 Navarro Faure indica que «El principio de imagen fiel es una traducción de la expresión anglosajona true and fair view introducida por el Reino Unido en la IV Directiva de la

un concepto perfectamente compatible con el principio de capacidad contributiva declarado por las constituciones políticas para efectos tributarios<sup>46</sup>; de modo que no habría problema real para hacer coincidir los balances contable y fiscal. Sin embargo, un segundo sector de la doctrina consideraba que, constitucionalmente, el legislador grava capacidades de riqueza y esta podría no ser la ganancia sino el ingreso<sup>47</sup>. Luego, para analizar si un modelo de determinación del IRE cumple con los requisitos del principio constitucional de capacidad contributiva no bastaría solo con revisar la base imponible del impuesto sino que habrá que tomar en cuenta la tasa del impuesto; de manera que podría llegarse a soluciones que se alejaran de una base imponible basada en el resultado contable como, por ejemplo, un impuesto que gravando el ingreso tuviera una tasa mínima.

---

UE», agregando que «La noción de imagen fiel ha generado diversas interpretaciones. En el Plan General de Contabilidad (español) se establece que la imagen fiel, si bien no es un concepto cerrado y delimitado, trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales». EN: NAVARRO FAURE, *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable*, op. cit., pág. 151.

46 Entre todos, cabe relevar por la calidad e influencia, el texto del maestro García Añoveros. Cf. GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. *Beneficio Mercantil-Contable y Beneficio Fiscal*. En: POLO DÍEZ, Antonio. *Estudios de Derecho bancario y bursátil: Homenaje a Evelio Verdera y Tuells*, Vol. 2, La Ley-Actualidad, Madrid, 1994, págs. 919 a 934.

47 Entre todos, cabe citar a PISTONE, Pasquale. *Los principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición sobre la Renta*. En: ILADT, *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, AVDT e ILADT, Caracas, 2008, pág. 36.

No obstante, existía otro sector –que consideramos el más consistente– que no aceptaba tal igualación, fundamentalmente porque el derecho tiene primero que determinar la hipótesis de afectación; esto es, los hechos económicos que serán materia de imposición, para luego recién establecer la base imponible, que determinará el quantum del tributo. En ese sentido, el principio de capacidad contributiva debe irradiar sobre ambos aspectos, pero primero ha

«Si un modelo de determinación del IRE cumple con los requisitos del principio constitucional de capacidad contributiva no bastaría solo con revisar la base imponible del impuesto sino que habrá que tomar en cuenta la tasa del impuesto».

de validar la hipótesis de afectación para, luego, recién influir sobre la consecuencia jurídica. Confundir ambos conceptos no resultaba adecuado ni permitía un análisis constitucionalmente válido<sup>48</sup>.

Ahora bien, el asunto cambia diametralmente con el desarrollo y globalización del Modelo NIIF. Rodríguez Neira plantea el tema directamente cuando afirma: «... en materia contable, los bienes no tienen valor por sí mismos, sino que éste depende de su contribución al valor que se espera generar en una entidad o empresa determinada. En ese sentido, cualquier cosa tiene BEF (Beneficio Económico Futuro) en

---

48 Entre otros, cabe referir al maestro Sainz de Bujanda. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, T.VI (Estudios de Derecho Financiero), IEF, Madrid, 1973. También FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Resultado Contable y Base Imponible Deslegalización, Autodeterminación y Delito Fiscal*. En: *La Derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del profesor José Juan Ferreiro Lapatza*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2012, págs. 455 a 470.



cuanto alguien encuentra en ella la posibilidad de satisfacer alguna necesidad (de producción o de consumo), dejando de tenerlo cuando tal posibilidad ya no existe. Así, el reconocimiento de ese valor es subjetivo en cuanto la contribución se despejará en el futuro, pero admite una medición objetiva, al menos en el momento inicial, pues ésta se sustenta en el monto traspasado al que denominamos costo. Creo que no ocurre lo mismo en materia tributaria, puesto que ahí se interpreta la capacidad contributiva de una empresa sin agotar la fuente que lo produce, sin tomar en cuenta que el reconocimiento del consumo de activos supone su distribución, en la forma de gastos, en un horizonte de tiempo asociado a la generación de beneficio económico; más bien se complace con que exista una asociación de ingresos y gastos, medida y verificada siempre en un escenario pasado, sobre presunciones efectuadas sobre la cosa en sí y no sobre el beneficio económico asociado»<sup>49</sup>.

«En la doctrina española se ha esgrimido, en defensa del sistema de balance único con correcciones, que el otro sistema (el del doble balance) genera el denominado fenómeno de *dependencia inversa*».

En esa misma perspectiva, desde nuestra visión, con la adopción del Modelo NIIF, que tiene base en la idea del valor razonable como hemos indicado líneas arriba, muchos tratamientos considerados como ingresos contables podrían significar en materia del IRE rentas fictas, que sólo se justificarían constitucionalmente –a la luz del principio de capacidad contributi-

---

49 RODRÍGUEZ NEIRA, Alfredo. *La Noción de Beneficio Económico Futuro en las NIIF*. Op. cit., pág. 14.

va— en otros principios de orden constitucional como la lucha contra el fraude de ley, el principio ambiental, etcétera. A su vez, la deducción de costos o gastos estimativos sólo se justifica en políticas estatales y no pueden nunca violar el principio de igualdad tributaria y el deber de contribuir.

Lo señalado significaría que para adoptar el sistema de balance único con correcciones deberíamos tener un legislador (de ley material o formal) sumamente activo, que revisara las consecuencias que en la determinación del IRE traería la inclusión en el derecho contable de cada nueva NIIF o sus interpretaciones (vía oficialización o aprobación). Lamentablemente en el Perú el legislador no es activo y, por tanto, el modelo sin este elemento se volvería abiertamente inseguro. Justamente, lo que se consideraba el gran problema para el mantenimiento del sistema de balances independientes.

Cabe referir, como anécdota final, que en la doctrina española se ha esgrimido, en defensa del sistema de balance único con correcciones, que el otro sistema (el del doble balance) genera el denominado fenómeno de *dependencia inversa*<sup>50</sup>. Sin embargo, como bien reconoce Aguiar, el fenómeno de dependencia inversa también ocurre en los sistemas de balance único<sup>51</sup>. De hecho, en España existe tal situación,

---

50 Que, como hemos señalado, aquí llamamos como «tributarización de la contabilidad».

51 AGUIAR, Nina. *La relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil*. En: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y VILAR MAYER, Pollyana. *Temas actuales de derecho tributario*, J. M. Bosch Editor, 2005, pág. 41.

por ejemplo, en el ámbito de las amortizaciones en donde las reglas contables son muy abiertas y de facto se utilizan las tablas de amortización reguladas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Esto último nos hace pensar que respecto de la elección del mejor sistema de relación de la contabilidad con la determinación del IRE, no se trata de optar por aquel que sea más seguro, sino más bien el que permita u otorgue menos inseguridad para la Administración Tributaria y, fundamentalmente, para los propios contribuyentes. Por lo que hemos señalado hasta aquí, dadas las características de la manera cómo incorporamos las NIIF al Derecho Contable en el Perú y tomando en cuenta la larga cultura de ocio legislativo estatal, pareciera ser que el sistema de balances independientes seguirá brindando menos inseguridad que el sistema de balance único con correcciones.

## 6. Interpretación, Integración y Derecho contable

No existe prohibición constitucional para usar las NIIF en la interpretación tributaria siempre que se respete 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 TP del CT, debe quedar expresa e indubitablemente claro que hay una voluntad legislativa en ese sentido y, 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

este, por el contrario, el filtro de aquellas, si reconocemos la soberanía de los Estados nacionales y su orden constitucional.

En el Derecho, que es el único instrumento 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 sentido y seguridad; de modo que un sistema jurídico pueda estar cimentado en los valores de unidad, plenitud y coherencia. Por

«No existe prohibición constitucional para usar las NIIF en la interpretación tributaria siempre que se respete los principios jurídicos y la teoría del Derecho».

esa razón la tendencia en algunos países ha sido, bajo dicha premisa, la de incorporar una normatividad sobre estándares contables a través del Derecho Mercantil; pues, de otro modo, dichos estándares no podrían haber sido exigidos obligato-

riamente 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 país y, por lo mismo, la Contabilidad seguida de esos cánones deberá asimilar el ta-

miz 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 firmemente en que un modelo contable de aceptación mundial y fruto de la reflexión, como el de las NIIF, contribuye con 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»<sup>52</sup>.

«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 saber si los estándares contables pueden ser usados para interpretar las normas tributarias nos lleva ahora a dar algunos comentarios adicionales a los dichos cuando, descartando tal posibilidad, nos referidos al devengado en régimen normativo del IRE. Partamos por reiterar que un ordenamiento jurídico tributario puede tener vasos comunicantes con la contabilidad en general. El problema surge cuando estas re-

---

52 RODRIGUEZ, Alfredo. *Inseguridad y NIIF. Enfoque Contable de Análisis Tributario*, N° 1, AELE, pág. 44.

laciones son tratadas indistinta y discrecionalmente, lo cual provoca la amplificación de la confusión al aplicar las normas tributarias que no siempre son claras ya que son enunciados del lenguaje técnico y jurídico como explicamos anteriormente 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 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 acerbo 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 cual 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», utiliza-

remos la definición establecida en las normas contables sobre dicho término».

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 ello, se han sumado para mayor confusión ciertas referencias de conocidos tratadistas (con autores y diccionarios diversos que siendo de mucho prestigio no lo entendemos 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 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 llegamos a un momento de armonización y crisis global en donde las definiciones e instituciones de los estándares

contables están cambiando vertiginosamente por el modelo NIIF que ya desarrollamos anteriormente.

Pues bien, en el Perú, como se ha dicho anteriormente, 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 el único filtro normativo son los principios jurídicos en materia tributaria.

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

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 de que la adopción de esas categorías del campo de la Contabilidad se impregnen 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 explotar 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 coordinadas 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 LPAG). Estas categorías jurídicas tienen prevalencia, por cláusula expresa, sobre cualquier noción de los estándares contables.

«En el Perú existen numerosos pronunciamientos de la Administración Tributaria Nacional y el Tribunal Administrativo Nacional que hacen referencia a los alcances de nociones de naturaleza contable para fines tributarios».

En ese sentido, 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 jurídica por el nuevo paradigma del constitucionalismo contemporáneo.

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

Cuando existe un término sin remisión

- La norma tributaria contiene un término jurídico propio.
- La norma tributaria contiene un término jurídico de otra área del Derecho, como el Derecho Civil, el Derecho Mercantil, el Derecho Aduanero, etc.
- La norma tributaria contiene un término jurídico idéntico al de una disciplina no jurídica, como la Sociología, la Economía, la Contabilidad, etc.

Cuando existe un término con remisión

- 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.
- 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.

## 7. 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 y el Tribunal Administrativo Nacional que hacen referencia a los alcances de nociones de

naturaleza contable para fines tributarios, primordialmente en relación con 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 el ordenamiento jurídico peruano no constituyen precedentes de observancia obligatoria. Por su parte, 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.

a) En sede Administrativa

Como órgano administrador nacional de la materia, la 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 Código Tributario) y por supuesto un referente expreso para todos los administrados.

De esta forma, la SUNAT, al interpretar el sentido y alcance de las normas tributarias, deberá ser muy cuidadosa en el cumplimien-

to 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 la 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 insti-

«La SUNAT es un intérprete tributario que, como parte de la Administración Pública, resulta un actor calificado en el otorgamiento de la Seguridad Jurídica».

tucionales de la SUNAT podemos llegar a la conclusión de que esta entidad no mantiene un patrón constante respecto del 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 Título Preliminar del CT, e incluso hay casos en que no son usadas por la Administración Tributaria<sup>53</sup>.

---

53 DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. *Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT*. En: Revista

El caso de la noción de devengo es relevante y hemos identificado que, la mayoría de veces, la 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 la SUNAT donde no se usan los estándares contables para definir al devengado y absolver la consulta formulada.

Tenemos el Informe N° 32-2011-SUNAT/2-B0000 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 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

«La 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 de la operación analizada en concreto».

---

*Enfoque Contable de Análisis Tributario* N° 1, 2011, Lima, págs. 50 a 55.

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 la 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, la SUNAT señaló que los rendimientos que provienen del encaje legal deben imputarse de acuerdo con el principio contable del devengado al 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, la 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 de 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/2-B0000. Luego concluye confusamente que debe tenerse en cuenta «la naturaleza de las transacciones». En efecto, se dice que «considerando 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».

En el Informe N° 53-2012-SUNAT/4B0000, la SUNAT se remite confusamente a una interpretación que en su día esbozó el 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/2-B0000, la 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

«El ingreso por garantía extendida obtenido por las empresas comercializadoras se considera devengado durante el periodo de cobertura del contrato».

y un gasto, por lo que resulta necesario recurrir a la doctrina jurídica y a los Principios Contables». Luego, la 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, la SU-



NAT 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, la 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 la 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, el TF también utiliza conceptos contables para resolver un gran número de casos.

#### b) 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

«Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante».

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. La Ley N° 27584, 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...».

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<sup>54</sup>, sobre la aplicación de la noción del devengado a determinados ingresos vinculados a un contrato minero, no puede ser califi-

---

54 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.

cado 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.

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 incontrovertible 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»<sup>55</sup>. 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 Tucumán

---

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

«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».

mana 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, aclarando más adelante que «las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario». 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 art. 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 válido desde la óptica de la hermenéutica jurídica: los conceptos tributarios se interpretan conforme con el Derecho y según las fuentes auxiliares de interpretación.

Lima, julio de 2014



Descargue la versión digital de

Seminario I

**Contabilización del**  
Derecho Tributario

desde:

[www.universidad.continental.edu.pe/experienciascontables/](http://www.universidad.continental.edu.pe/experienciascontables/)

Comunícate con nosotros a través de:

[experienciasmagistrales@continental.edu.pe](mailto:experienciasmagistrales@continental.edu.pe),

del móvil 964835882 o del RPM #291198

Seminario I

## Contabilización del Derecho Tributario

XXVII Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

se terminó de imprimir el 30 de  
octubre de 2014 en los talleres  
gráficos de Imprenta Ríos SAC, por  
encargo de Universidad Continental