



UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO

FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

**“Las NIC en relación con los principios de reserva de ley y
seguridad jurídica”**

**TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE:
Abogado**

AUTOR:

Sanchez Cerna Israel Luis Antonio (orcid.org/0000-0001-7261-0260)

ASESOR:

Vildoso Cabrera Erick Daniel (orcid.org/0000-0002-0803-9415)

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN:

Estudio sobre los actos del estado y su regulación entre actores
interestatales y en la relación
Público privado, Gestión pública, Política tributaria y Legislación
tributaria.

LIMA- PERÚ

2016

Dedicatoria

A mis padres por la dirección.

Agradecimiento

Agradezco a mis padres por la confianza durante todos estos años y a mi hermana Cynthia por el apoyo incondicional.

Índice de contenidos

Dedicatoria	ii
Agradecimiento.....	iii
Índice de contenidos	iv
RESUMEN.....	v
ABSTRACT	vi
I. INTRODUCCION.....	1
II. MARCO TEÓRICO	4
II. METODOLOGÍA.....	47
2.1. Tipo de investigación	48
2.2. Diseño de la investigación.....	49
2.3. Caracterización de los sujetos	49
2.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	49
III. RESULTADOS	51
IV. DISCUSION	55
V. CONCLUSION.....	59
VI. RECOMENDACIONES	62
VII. Referencias.....	64
ANEXOS	70
Anexo 1	71
Anexo 2.....	72

RESUMEN

En nuestra actualidad económica, existen diferentes transacciones y relaciones comerciales de índole internacional, lo cual implica que los agentes económicos tengan reglas comunes, para que así puedan obtener una paridad, respecto a sus estados financieros. Estas reglas comunes, entiéndase por estas las NIC, son elaboradas por una entidad extranjera, siendo que en cada Estado son aprobadas dichas Normas Contables, para que estas puedan ser aplicadas a todas las entidades privadas. Las NIC deberían ser aplicadas solo en el ámbito contable, pero se está apreciando en resoluciones de índole tributario que aquellas han adquirido la calidad de norma jurídica y que se están considerando como fuente del Derecho Tributario al momento de dirimir un conflicto jurídico. En ese sentido, nos preguntamos si ¿se puede considerar a las NIC como fuente del Derecho Tributario?, respuesta que se obtendrá cuando determinemos cuales son los supuestos o elementos que debe tener una institución para considerarse fuente del derecho tributario.

Palabras clave

- **Tributo**
- **Fuentes del Derecho**
- **Norma jurídica**
- **NIC: Normas internacionales contables**
- **Principios**

ABSTRACT

In our current economic situation, there are different transactions and commercial relationships of an international nature, which implies that economic agents have common rules, so that they can obtain parity, with respect to their financial statements. These common rules, understood by these as the IAS, are prepared by a foreign entity, and in each State these Accounting Standards are approved, so that they can be applied to all private entities. The IAS should be applied only in the accounting field, but it is being appreciated in resolutions of a tax nature that they have acquired the quality of a legal standard and that they are being considered as a source of Tax Law when settling a legal conflict. In this sense, we ask ourselves if IAS can be considered as a source of Tax Law?, an answer that will be obtained when we determine which are the assumptions or elements that an institution must have to be considered a source of tax law.

Keywords

- **Tribute**
- **Sources of Law**
- **Legal standard**
- **NIC: International accounting standards**
- **Principles**

I. INTRODUCCION

La problemática respecto a las normas internacionales de contabilidad (en adelante NIC) como fuente de Derecho Tributario, se observa en diferentes trabajos de investigación, donde se ha concluido que las NIC deben ser consideradas por los agentes económicos cuando estas realicen sus balances contables. No obstante, se ha guardado silencio respecto a la facultad de la Administración Tributaria de determinar la base imponible, considerando las NIC o las leyes tributarias. En Guatemala se ha afirmado que las NIC serán utilizados para las tomas de decisiones financieras y operativas, más no para determinar los tributos (García, 2005, pp. 130 – 131). Esto nos indica la diferencia que se hace respecto a la aplicación de las NIC, lo cual se ha estado ignorando en nuestra sociedad.

En nuestra actualidad económica, existen diferentes transacciones y relaciones comerciales de índole internacional, lo cual implica que los agentes económicos tengan reglas comunes, para que así puedan obtener una paridad, respecto a sus estados financieros. Estas reglas comunes, entiéndase por estas las NIC, son elaboradas por una entidad extranjera, siendo que en cada Estado son aprobadas dichas Normas Contables, para que estas puedan ser aplicadas a todas las entidades privadas. Las NIC deberían ser aplicadas solo en el ámbito contable, pero se está apreciando en resoluciones de índole tributario que aquellas han adquirido la calidad de norma jurídica y que se están considerando como fuente del Derecho Tributario al momento de dirimir un conflicto jurídico. En ese sentido, nos preguntamos si ¿se puede considerar a las NIC como fuente del Derecho Tributario?, respuesta que se obtendrá cuando determinemos cuales son los supuestos o elementos que debe tener una institución para considerarse fuente del derecho tributario.

El hecho que en la Resoluciones del Tribunal Fiscal se esté considerando a las NIC como fuente del Derecho Tributario, genera incertidumbre en los operadores del Derecho. El artículo 74° de la Constitución, así como el máximo intérprete de la Constitución han señalado como principio del Derecho Tributario el de reserva de ley, el cual consiste en que los tributos se crean por ley o por

Decreto Legislativo en el supuesto de delegación de facultades. Al considerar el supuesto de las NIC como norma jurídica, sin haber cumplido con los requisitos propios de toda norma jurídica, evidentemente hay principios constitucionales que están siendo vulnerados. Además, se está desconociendo las instituciones jurídicas, como norma jurídica y fuente de derecho tributario, las cuales han sido estudiadas ampliamente por la doctrina nacional e internacional. Es así, que se busca culminar con esta incertidumbre jurídica en materia tributaria y confirmar los principios que regulan a esta.

II. MARCO TEÓRICO

Actualmente, 25 NIC han sido aprobadas por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 063-2016-EF/30, los cuales deben ser aplicadas por las entidades privadas, cuando realicen sus estados financieros. No obstante, las Resoluciones del Tribunal Fiscal que se analizará en el presente trabajo de investigación serán desde el 2012 a la fecha, por lo que se estudiará la aplicación de algunas NIC que han sido aprobadas por otras Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad. Asimismo, se observará la ausencia de proposiciones prescriptivas de nuestro ordenamiento jurídico, respecto a ciertos supuestos, por lo que el Tribunal Fiscal recurre a los supuestos de las NIC, pero aplicando la consecuencia de las normas jurídicas como es el caso del principio de devengado.

Existe la necesidad que se conozca instituciones básicas del Derecho como son la norma jurídica, principios jurídicos y las fuentes del derecho, las cuales están siendo desconocidas en el ejercicio del mismo. Por ello, se estudiará sin ánimo de profundizar en dichas instituciones para observar la desnaturalización de estas. Asimismo, se observará la vulneración a principios constitucionales como el de reserva de ley y seguridad jurídica, razón suficiente para que se deje de realizar las actividades que vulneran dichos principios.

Entre los diferentes conceptos a escudriñar en el presente trabajo, se encuentran el de agente competente y el procedimiento previsto en la ley, siendo aquel la institución o persona que tiene la facultad, otorgada por ley, de emitir normas jurídicas, mientras que el segundo establecerá los pasos o pautas que se deberán cumplir.

De los Ángeles (2015), en su estudio sobre la *Significancia de la Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad sobre el reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en los Estados Financieros de las Empresas del Sector Automotriz del Distrito de Trujillo* se traza como objetivo demostrar de qué manera la aplicación del reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias, según la Norma Internacional de Contabilidad 18, influye en los Estados

Financieros de las Empresas del Sector Automotriz del Distrito de Trujillo. Transversal, Aplicativa – Descriptiva. Seis empresas líderes del sector automotriz del distrito de Trujillo y la muestra consisten en tres principales empresas del sector automotriz del distrito de Trujillo. Técnicas de tratamiento y análisis de información: Observación, fichaje, revisión bibliográfica y encuesta. Las empresas del sector automotriz son sociedades dedicadas a la comercialización de vehículos, repuestos y accesorios para vehículos de diversas marcas líderes en el mercado; además se dedican a prestar servicios de mantenimiento y reparación de los vehículos. La mayoría de empresas se rige a políticas internas contables al momento de reconocer sus ingresos, mientras que otras utilizan la normatividad internacional, la cual ayudará a realizar acciones de mejora para la elaboración de los estados financieros de las empresas del sector automotriz del distrito de Trujillo.

Urquiza (2009), en su investigación sobre *La delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos* afirma que el principio de reserva de ley no está en crisis, puesto que esta no es absoluta, ya que permite la delegación de facultades por parte del Parlamento o Poder Legislativo, hacia el Poder Ejecutivo, lo cual favorece al ordenamiento jurídico, ya que los diferentes asesores de los ministerios son especialistas en su materia, siendo así que producirán documentos normativos acordes al sistema jurídico. Asimismo, señala que dicha delegación de facultad tiene límites, puesto que sería riesgoso otorgarle dicho poder sin restricción alguna al Poder Ejecutivo y este, en su objetivo de obtener mayores recursos, cree tributos sin considerar los principios jurídicos que guían el ordenamiento jurídico.

Robles (2014), al analizar la *Aplicación de la NIC 27 Presentación de Estados Financieros consolidados y separados y su incidencia en la toma de decisiones gerenciales de las empresas del sector automotriz del distrito de Trujillo* se proyecta como objetivo demostrar la incidencia de la aplicación de la NIC 27 Presentación de Estados Financieros Consolidados y Separados en la toma de decisiones gerenciales de las empresas del sector automotriz del distrito

de Trujillo. Aplicativo. Seis empresas del Sector Automotriz del distrito de Trujillo y como muestra una empresa del Sector Automotriz del distrito de Trujillo. Las técnicas son observación, fichaje, investigación y encuesta; y los instrumentos son Análisis documental, indagación, extracción de resúmenes, guías de análisis y conciliación de datos. Por ser una empresa comercial en la mayoría de sus actividades, la mayor rotación de existencia y el crecimiento económico y financiero depende directamente de las estrategias aplicadas por la gerencia para obtener mejores resultados; para ello se debe tener un adecuado proceso contable que conlleve a obtener estados financieros con información confiable que permita a la gerencia tomar decisiones correctas hacia el crecimiento. Con el propósito de presentar información financiera veraz y acorde con la realidad económica y financiera del negocio, la Norma Internacional de Contabilidad aplicada en el presente estudio, la Norma Internacional de Contabilidad aplicada en el presente estudio, obligó a realizar diversos ajustes a los estados financieros de cada una de las empresas para uniformizar la información a presentar.

Andrade y Soto (2009), al escudriñar el *Impacto del Plan de Convergencia a Normas Internacionales Información Financiera en Chile: Caso aplicado a la Empresa Regional Aerovías DAP S.A.* Conocer y analizar el impacto que provocará el Plan de Convergencia a NIC – NIIF en los estados financieros de Aerovías DAP S.A. el proceso de armonización contable en Chile, que es la convergencia a la adopción de la normativa internacional, es un proceso difícil que requiere que empresarios y profesionales del área contable y financiera de las empresas se preparen para el cambio.

García (2005), en su investigación sobre *Las Normas Internacionales de Contabilidad su aplicación en el medio guatemalteco y sus diferencia con el Sistema Legal Tributario.* Para certificar que los estados financieros, han sido preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad deben de cumplir con la totalidad de lo establecido en ellas, por tanto, al existir diferencia en la aplicación de lo regulado en la legislación tributaria, las normas: 12 Impuesto a las ganancias, 19 Beneficios a los empleados, 23 Costos por intereses, 36 Deterioro del valor de los activos, 37 Provisiones activos contingentes y

pasivos contingentes, y 40 Propiedades de inversión, los estados financieros deberán ajustarse cuando sean utilizados para la determinación de impuestos.

Chang (2011), en el *Estudio de las normas internacionales de información financiera sobre los planes de prestaciones definidas y su impacto en los resultados de las entidades del Estado peruano*. En relación con los planes de prestaciones definidas, determinar cuál debe ser el tratamiento contable para una adecuada preparación y presentación de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú. Históricos, comparativo, deductivo-inductivo y documental. Todas las empresas que pagan beneficios a los empleados en el Perú y la muestra consisten en funcionarios especializados en el tema. Obtención de información documental histórica y revisiones bibliográficas. En la actualidad, las empresas y entidades del Estado Peruano no cumplen con las normas internacionales de contabilidad en lo relacionado con los planes de beneficio por retiro, tanto en su cálculo, registro y en lo relacionado con las revelaciones contables y no se cuenta con información complementaria como cálculos actuariales sobre planes de prestaciones definidas preparados de una manera uniforme, sobre una base confiable y en la moneda funcional del Estado Peruano (Nuevo Sol), por lo que no se puede determinar con exactitud el efecto o impacto financiero que tendría en los estados financieros de las diferentes entidades del Estado Peruano; y, el tratamiento contable, la revelación de la información financiera y el contenido de la información financiera contable a suministrar por los planes de beneficio por retiro seguido por las entidades del Estado Peruano no es la adecuada por que se basa en normas legales vigentes en el Perú y no en las normas internacionales de información financiera. Estos se deben a que los planes de prestaciones definidas en los que el trabajador y sus descendientes cobran durante el resto de su vida, una pensión equivalente a un sueldo como si estuvieran trabajando en actividad, fueron otorgados sin una clara conciencia de los factores de previsión social, sino que se basaron en normas legales que no contemplaron mecanismo para la información de un fondo de reserva previsional. Los planes de prestaciones definidas sin control contable en los estados financieros de las

entidades que los pagan, podrían originar una incertidumbre razonable en la aplicación del postulado contable fundamental de empresa en marcha.

¿Qué es el derecho? Es una pregunta que nos formulamos al iniciar nuestra carrera, la misma que nos acompaña durante todos nuestros años de estudio. En muchos casos, culminaremos la carrera y no sabremos a ciencia cierta lo que es, ya que encontraremos autores que la describen como el conjunto de normas jurídicas que tienen como fin regular las conductas intersubjetivas, otros señalan que es una creación del ser humano para permitir la convivencia social, entre otras posturas.

Una forma interesante de estudiar el derecho es relacionándolo con el poder. Tal como se indicó en el párrafo precedente, el ser humano vive en sociedad para poder sobrevivir o para satisfacer sus necesidades, pero en cualquiera de ambos casos, este requiere de una cuota de poder. Nótese que cuando el poder de un sujeto o conjunto de personas aumenta, se incrementa la dificultad de otro grupo de personas para que puedan satisfacer sus necesidades. Es por esta razón que el poder debe ser limitado y se crean las normas jurídicas. (Lins, 2012, pp. 27 y 28).

Similar raciocinio contempla Carlos de Secondat, quien afirma que la creación, aunque parezca ser un acto arbitrario, supone reglas tan inmutables como la fatalidad de los ateos. Sería absurdo decir que el creador podría gobernar el mundo sin aquellas reglas, puesto que el mundo sin ellas no subsistiría. (2007, p. 49)

Hasta aquí hemos podido contemplar, la relación que existe entre el poder y la dificultad de satisfacer las necesidades, las cuales son directamente proporcional; es decir, mientras aumenta el poder de uno incrementa la dificultad de otro para satisfacer sus necesidades. Por ello, el derecho interviene con la creación de normas jurídicas, las cuales tendrán como objetivo limitar dicho poder y así permitir la convivencia entre grupos de personas.

Por otro lado, debemos indicar cuales son las dificultades que existe con las diferentes acepciones de la palabra derecho, las cuales son desarrolladas de forma detallada por el profesor Tárek Moysés Moussallem en su libro “Fuentes del Derecho Tributario”. En dicho libro, el profesor Tárek señala tres problemas, los cuales son la ambigüedad, vaguedad, y carga emotiva. Por la primera se tiene la dificultad semántica; es decir, una palabra tiene diferentes significados, por ejemplo, el derecho se puede estudiar como derecho natural, objetivo, subjetivo, positivo y ciencia del derecho. En la segunda se hace referencia al grado de indeterminación de la palabra, esto quiere decir, la falta de determinación de la zona de certeza y zona de penumbra de la palabra, por ejemplo, cuando uno indica si una persona es fea o bella. Finalmente, en la carga emotiva, se hace referencia al plano pragmático; es decir, a la forma como los sujetos utilizan los signos para producir sus mensajes, por ejemplo, cuando se utiliza la palabra derecho como justicia. (2012, pp. 65 a 69)

Asimismo, debemos diferenciar lo que se entiende por derecho positivo y ciencia de derecho. Aquel se manifiesta con un lenguaje prescriptivo, mientras que el segundo con lenguaje descriptivo, diferencia que nos ayudará posteriormente identificar cuáles son sus fuentes.

En ese sentido, el profesor Paulo de Barros Carvalho nos indica que el derecho positivo es el complejo de normas jurídicas válidas en un determinado país. A la Ciencia del Derecho le corresponde describir este enredo normativo, [y] ordenarlo. (2012, p. 44)

No obstante, la diferencia del derecho positivo y ciencia del derecho, entiéndase por ello, al lenguaje prescriptivo y declarativo, o la lógica deóntica y lógica alética se procederá a explicar en los párrafos posteriores.

Se considera al derecho como objeto cultural, tomando como punto de partida el conocimiento, el cual no existirá sin el lenguaje; por tanto, al ser el derecho una ciencia; es decir, conocimiento, necesita del lenguaje. Sobre esto último cabe indicar que se frustra la dicotomía entre lo dado y constituido,

entendiéndose que aquel no existe para el ser humano, salvo que este le otorgue ropaje jurídico.

De igual forma Michel Foucault, señala que la realidad no es algo externo al conocimiento; por el contrario, es construido por el conocimiento en sí, pero la diferencia radica en que no le otorga esa construcción al sujeto, sino a la comunidad comunicativa. (Teubner, 2005, p. 33)

Por otro lado, la profesora Clarice Von Oertzen señala que la realidad es más amplia de lo que podamos controlar, entendiendo por ello, a los sistemas o al lenguaje mismo; es decir, que la realidad no se limita a lo que podamos describir mediante enunciados lingüísticos, ya que lo aun no revestimos de ropaje lingüístico existe. (2011, p. 17)

En párrafos precedentes se explicó brevemente la diferencia que existe entre el derecho positivo y la ciencia del derecho, indicando que el primero se desarrolla, mediante lenguaje prescriptivo, mientras que el segundo con lenguaje descriptivo. Asimismo, se hizo referencia a la lógica deóntica y la lógica alética.

La lógica alética es propia de la ciencia del derecho, ya que no admite contradicciones, además los criterios a los cuales se someten los elementos de la ciencia del derecho es de verdad y falsedad. Por otro lado, el derecho positivo se somete a la lógica deóntica; es decir, a la lógica del deber ser. Con esto no se quiere afirmar que el derecho positivo admite contradicciones, pero la coherencia exigida es un ideal basado en el raciocinio de la seguridad; asimismo, los criterios a los cuales se someten los elementos del derecho positivo son de validez e invalidez.

En ese sentido, podemos afirmar que el derecho positivo hace referencia al mundo del deber-ser, mientras que la ciencia del derecho al mundo del ser. En esa corriente, surge un problema, como lo advierte el profesor Fernando Gomes Favacho, quien señala la diferencia que existe en la doctrina sobre si los

conceptos jurídicos deben ser definidos por el derecho positivo o la ciencia del derecho, sobre el cual indica que:

“[la] explicación, tal vez basada en la falsa idea de la doctrina como fuente del Derecho, prestigia al doctrinador como si éste fuese un legislador, elegido por el pueblo, que pudiese prescribir conductas. O, por otro lado, como si la ley, al definir conceptos, pudiera alterar la realidad social (no jurídica) por el simple decir, ¡como si nuestros diputados y senadores fueran dioses!” (2016, p. 49)

El profesor Gomes, concluye señalando que no existe respuesta correcta a la pregunta de si ¿la ley o la doctrina deben definir los conceptos jurídicos?, puesto que el primero se rige por los criterios de validez e invalidez, mientras que el segundo por los de verdadero y falso. Señalando que las acepciones otorgadas por la ley y la doctrina, ciertamente, dialogan entre sí.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo precedente, se debe indicar que no existe concepto de la realidad que se sobreponga a lo jurídico, para lo cual recordamos al profesor Lourival Vilanova, quien afirmó que el Derecho no existe para coincidir con la realidad, sino para incidir en ella. (Gomes, 2016, p. 52)

Si bien se observa la diferencia entre el derecho positivo y la ciencia del derecho, también se debe apreciar la dificultad respecto al tipo de lenguaje que utiliza el agente competente del derecho positivo. Tal como lo advierte el profesor Paulo de Barros Carvalho, cuando señala que los legisladores, en la mayoría de los países democráticos, donde existe un congreso, predomina la unión de sujetos estudiantes de otras ciencias de la sociedad, entiéndase por ello médicos, ingenieros, economistas, psicólogos, entre otros, los mismos que si bien pueden dominar un lenguaje técnico, pero este es ajeno al utilizado en el sistema jurídico. Por ello se aprecia las imprecisiones en las leyes. Esto no ocurre con los científicos del derecho, los cuales son agentes competentes de la ciencia del Derecho, quienes dominan un lenguaje científico y formulan críticas a lo desarrollado por los legisladores. (2012, pp. 46-49)

De acuerdo a lo desarrollado hasta aquí, podemos explayarnos en el estudio del derecho tributario positivo y advertir los diferentes problemas que existen por la falta de diferenciación con la ciencia del derecho tributario.

En primer lugar, debemos advertir el error en el que incurre nuestro legislador, cuando pretende con la Norma III del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, considerar en su inciso h) a la doctrina¹ como fuente del Derecho Tributario. También puede considerarse como una falta de precisión, por parte del legislador al no indicar si hace referencia al derecho positivo o a la ciencia del derecho.

Respecto a este punto, el profesor Jorge Bravo Cucci señala que la doctrina no puede considerarse como fuente del derecho tributario:

“pues ella no introduce norma alguna al ordenamiento jurídico. La doctrina es una fuente de interpretación de normas jurídicas, pero de ella no emanan normas que obliguen a los particulares. La doctrina es una fuente de la ciencia del derecho y no del derecho positivo.” (2014, p. 49)

No obstante, en el considerando 38 de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3113-1-2006 se aprecia que los vocales recurren a la doctrina para poder comprender que se entiende por desarrollo minero y es a partir de esa definición que se analiza si la actividad desarrollada por la recurrente se le considera como tal, y de acuerdo a ello el tratamiento tributario que se le dará.

De acuerdo a lo indicado, apreciamos la relevancia de diferenciar el derecho tributario positivo y la ciencia del derecho tributario, ya que el primero al tener lenguaje prescriptivo, no puede ser modificado por la ciencia del derecho tributario. En esa línea, el profesor Lourival Vilanova, citado por el profesor

¹ Conforme al profesor Paulo de Barros, entiéndase por doctrina al dominio de las lecciones, enseñanzas y descripciones explicativas del derecho positivo, elaboradas por los maestros y por los juristas especializados. (Gomes, 2016, p. 200)

Gomes, señala que *“La ciencia no emite proposición modal deóntica, porque no le cabe permitir, u obligar, o prohibir. Esto cabe al sistema el derecho positivo, constituido no de proposiciones científicas, sino de proposiciones modalmente normativas.”* (2016, pp. 200 y 201)

Por otro lado, ingresando al título del presente trabajo, el artículo 33º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prescribe 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.”* Asimismo, el artículo 223º de la Ley General de Sociedades del Perú, aprobado por Ley N° 26887, señala 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.

Sobre este último artículo, ¿Qué se debe entender, cuando se señalan las “disposiciones legales sobre la materia” y “los principios de contabilidad generalmente aceptados”? El profesor Enrique Elías Laroza afirma que esa pregunta sólo tiene una respuesta, que responde a un mandato legal: son la Ley 24680 y las regulaciones y principios que se aprobaron posteriormente, por iniciativas o resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad o de CONASEV.

Hasta este momento, ¿Qué es lo que podemos apreciar? ¿Existe algún procedimiento previsto por ley que autorice la introducción de las NIC en el Derecho Positivo Tributario? ¿Quién es el agente competente para introducir normas jurídicas al Derecho Positivo Tributario?

Existe una permisibilidad por parte del Derecho positivo para que los estados financieros se preparen y presenten conforme a los principios contables generalmente aceptados en el país. Pero aquí surge una incógnita, ¿este artículo permite que las normas contables que forman parte del sistema contable se introduzcan en el sistema jurídico como normas jurídicas contables? Para poder

obtener respuesta es necesario que estudiemos la teoría de los sistemas escudriñada por el profesor Gunther Teubner.

¿Qué es un sistema? Se le puede definir como aquel conjunto de elementos relacionados entre sí, donde al conjunto de elementos se le denomina repertorio, mientras que la estructura hace referencia a la relación de los elementos. (Del Padre, 2012, p. 80)

El sub-sistema jurídico, se ubica dentro del sistema social, el mismo que contiene otros sub-sistema como el económico, contable, moral, psicológico, entre otros. La característica del sistema social y que tiene como denominador común con los sub-sistemas que lo conforman es la comunicación. Entiéndase por esta como la posibilidad que existe que una persona pueda transmitir a otra un mensaje, mediante el cual puedan entenderse.

Sobre la comunicación entre los integrantes del sistema social, la profesora Fabiana Del Padre Tomé señala que:

“es actividad humana por excelencia. Cualquier comportamiento, aun elemental, aparece cargado de significado, caracterizándose como acto comunicativo. Esto nos lleva a concluir que la comunicación estará presente siempre que existiera contacto entre dos o más individuos, pues cualquier conducta, ejercida en el contexto de una situación de interrelación, implica transmisión de mensaje. El propio no actuar o no hablar es comportamiento, poseyendo valor comunicacional.” (2012, p. 81).

Respecto al no hablar o no actuar que involucra un comportamiento, podemos dar como ejemplo el hecho que una persona que se encuentra sentada al lado de la ventana del metropolitano, donde se abren las puertas, y se percata que una mujer embarazada ingresa a dicho transporte público, pero esta persona se queda mirando fijamente a la ventana, los otros integrantes de la sociedad pueden entender dicho no actuar como el nulo interés de esa persona de ceder el

asiento a la mujer embarazada. Aquí podemos observar que los otros pasajeros han recibido el mensaje.

Por tanto, en el sistema social rige como característica principal la comunicación la cual irradia a todos sus sub sistemas. El profesor Niklas Luhmann citado por la profesora Fabiana Del Padre, señala que el sistema contiene una función y una estructura. Estableciendo que para cumplir con su función deberá desarrollar un código y programa, entendiéndose por el primero un factor binario por el cual se determinará a que sistema pertenece una comunicación en particular, no queriendo establecer que sean excluyente dichos códigos; es decir, una comunicación puede cumplir con los códigos de varios sub sistemas, siendo así que pertenece a todos estos. El programa establecerá como se utilizará dichos códigos, para lo cual tendrá una estructura condicional; por tanto, si bien los códigos determinan cuando una comunicación del sistema social pertenece a un sub sistema como el derecho, el programa comprometerá la forma en la cual se aplicará cada código. (2012, pp. 84-93)

Asimismo, el profesor Paulo De Barros indica que sistema es aquel que se encuentra compuesto por un conjunto de elementos que se relacionan entre sí, los cuales cumplen un objetivo común. En ese sentido, señala que la relación entre los elementos del sistema puede pasar de ser de lo más sencillo hasta la forma más compleja, siendo que de alcanzar un superior grado de complejidad el sistema vendría a ser la forma de las formas, tal y como lo describió el profesor Husserl (2012, pp. 168 y 169).

El derecho como sub sistema del sistema social se considera autopoietico, el cual se describe, en palabras de la profesora Fabiana del Padre, como aquel que produce su propia organización, conservando la identidad del sistema y, al mismo tiempo haciéndolo sufrir transformaciones indispensables para su supervivencia (2012, p. 85).

Respecto a este aspecto, quien diserta de forma más amplia es el profesor Gunther Teubner citando a los profesores Jürgen Habermas, Michel Foucault y

Niklas Luhmann. Respecto al primero, resalta el traslado que se hace del realismo al constructivismo, así como de la construcción individual de la realidad a la construcción social y del derecho como un sistema de normas al derecho como un sujeto epistémico. Para esto Habermas rechaza la teoría de la verdad por correspondencia adoptada por Aristóteles y se acoge a la teoría de verdad por consenso, por lo que acoge como verdad aquella que determine como tal, en un juego comunicativo, la comunidad. Por otro lado, Foucault señala que señala que la realidad no es algo externo al conocimiento, ya que esta es constituido o construida por el conocimiento, siendo que discrepa de Habermas en el sentido que no encuentra el conocimiento en la intersubjetividad de la comunidad, sino en el discurso mismo, entendiéndose por esta los enunciados lingüísticos. Finalmente, Luhmann señala que dentro del sistema social o discurso social existen discursos autónomos, los cuales son cerradas, por lo que cada una crea una realidad diferente a la otra. Si bien Luhmann, a diferencia de Habermas y Foucault, afronta las trampas de la auto referencia, no termina por responder si existe una cooperación o una evolución mutua entre estos discursos autónomos. (2005, pp. 29-40)

De acuerdo a lo señalado, la realidad se constituye, conforme al lenguaje, pero como ente abstracto; es decir, se le quita protagonismo al sujeto como fuente de verdad y se le otorga al discurso que existe en la sociedad, siendo así que ni la comunidad como conjunto de individuos se le considera fuente de verdad, puesto que esta radica en los enunciados lingüísticos como elemento abstracto y neutral. Asimismo, se aprecia que dentro del discurso social existen discursos autónomos, siendo que para el presente trabajo estos se pueden conocer como el sistema jurídico, sistema contable, sistema moral, sistema económico, entre otros. Dichos sistemas pertenecientes al sistema social contienen su propio código y programa que los diferencian e independizan entre ellos. No obstante, debemos establecer cómo se relacionan estos sistemas autónomos dentro del sistema social.

La importancia de estudiar el sistema social, código y programa radica en no confundir la relación que existe entre los diferentes sub sistemas, por la misma

razón de ser comunicativos, con la influencia e intervención que permite su desconocimiento. De forma ilustre y precisa lo señala la profesora Fabiana del Padre cuando indica que:

“El sistema jurídico puede asimilar, de acuerdo con sus criterios (código y programa), los factores del ambiente, sin que sea directamente influenciado por ellos. Las expectativas normativas no son determinadas inmediatamente por intereses económicos, por la política, por la ética, por la moral, etc.; dependen de procesos selectivos de filtraje conceptual en el interior del sistema jurídico, exigiendo la asimilación interna de informaciones provenientes del ambiente.” (2012, p. 88)

El profesor Paulo De Barros indica que los sistemas se clasifican en reales o empíricos y en sistemas proposicionales. Estos últimos se dividen en nomológicos y nomoempíricos, y estos en descriptivos y prescriptivos (p. 170, 2012). Sin embargo, la profesora Fabiana Del Padre considera un absurdo clasificar a los sistemas en reales y proposicionales, considerando que la realidad se construye con el lenguaje, por lo que clasifica a los sistemas, a partir de nomológicos y nomoempíricos (p. 80, 2012). En el presente trabajo compartimos esta última idea, puesto que estamos desarrollando la teoría de la constitución de la realidad a partir del discurso existente, siendo este compuesto por los enunciados lingüísticos.

Hasta aquí, hemos desarrollado que se entiende por sistema y sus diferentes componentes, entiéndase por ellos, el repertorio, la estructura, el código, programa, entre otros. Ahora corresponde determinar qué se entiende por derecho positivo; es decir, ¿el derecho positivo es un ordenamiento o sistema? El profesor Calilo Kzam indica que:

“El ordenamiento jurídico, por lo tanto, debe ser entendido como un sistema: conjunto de normas jurídicas que se relacionan entre sí con racionalidad, de modo que constituyan un todo unitario que apunta a regular las conductas de los individuos en sociedad en sus relaciones recíprocas.” (2014, p. 30)

Sobre este punto, se comparte la posición del profesor Kzam, ya que el derecho positivo está compuesto por normas jurídicas y mandatos, los cuales se relacionan entre ellas, las mismas que se constituyen por enunciados lingüísticos, denominador común de todos los sistemas sociales y establecen la forma de auto regenerarse sin transformar su esencia, pero dando las posibilidades del cambio con el objetivo de no extinguirse. En ese sentido, el profesor Tárek señala que tanto el derecho positivo como la ciencia del derecho adquieren foros sistemáticos (2012, p. 81).

Por otro lado, debemos hacer mención al problema que se registra en la doctrina y que forma parte del presente trabajo, el cual consiste en la intervención de los elementos de cierto sistema o discurso en otro sistema, por ejemplo, que normas que pertenecen al sistema contable, ingresen al sistema jurídico, sin haber respetado el procedimiento previsto por ley ni ingresado por el agente competente. Lo cual se puede entender, en el sentido que un elemento de un sistema “x” ingresó al repertorio del sistema “y” sin respetar lo establecido en este.

En ese sentido, el profesor Teubner señala que:

“El Derecho se vuelve autónomo respecto de la comunicación social general. Se convierte en una red comunicativa cerrada que no solo produce como elementos los actos jurídicos y como sus estructuras las normas jurídicas, sino que también produce construcciones jurídicas de la realidad. La autonomía del Derecho moderno se refiere, en primer lugar, a sus operaciones normativas: estas se vuelven independientes respecto de la normatividad moral o política.” (2005, p. 47)

Nótese, que el profesor Teubner señala explícitamente la independencia que existe entre la normatividad jurídica de otros sistemas normativos, entre los cuales encontramos el sistema moral, económico, contable, político, entre otros. Más adelante se aprecia que el referido autor reflexiona sobre la poca o nula

utilidad que ha tenido la interferencia de los diferentes discursos del macro sistema social en el sistema jurídico:

“Que es lo que la epistemología jurídica puede aprender e casi cien años de experiencias con el Derecho y las ciencias sociales? Pese a que el pensamiento de las ciencias sociales ha tenido bastante éxito en lo que a la influencia de la practica social se refiere, las grandes expectativas que la ilustración jurídica generó en el ámbito académico han sido defraudadas en las salas de vistas. La psiquiatría, la sociología, el análisis político y el análisis económico se han introducido con éxito en el campo jurídico, si bien ello no ha tenido como resultado un mayor grado de isomorfía del Derecho y de la realidad social que tuviera como consecuencia unas políticas jurídicas más racionales. Más bien, la ilustración de la ciencia social ha terminado en una serie de consecuencias no previstas: la producción de artefactos híbridos de estatus epistémico ambiguo y consecuencias sociales desconocidas.” (2005, p. 56)

Hasta aquí hemos podido apreciar que el sistema del derecho ya sea que hablemos de derecho positivo o ciencia del derecho, estos se subsumen en el macro sistema social, el cual tiene como característica la comunicación, la cual se irradia en todos los sistemas que la componen. Entiéndase por estos el sistema jurídico, sistema moral, sistema económico, sistema contable, entre otros. Cada sistema tendrá su código, el cual servirá para determinar cuándo un enunciado lingüístico forma parte de un sistema, además los programas de cada sistema ayudarán a establecer de qué forma se emplearán dichos códigos. Asimismo, se ha establecido que cada sistema está compuesto de elementos, los cuales se relacionan entre sí, siendo que de esta forma establecerá procedimientos para que se cree nuevos elementos, los cuales no modificarán la esencia de dicho sistema, pero realizarán los cambios pertinentes para que el sistema sobreviva. En ese sentido, se puede afirmar que todo sistema registrará un procedimiento para que se creen elementos o se permitan el ingreso de elementos de otros sistemas. Dicho procedimiento involucra que los elementos que se decida ingresar deberán ser por agentes competentes.

Ahora que hemos podido comprender la relación de los sistemas y su relevancia para el presente trabajo, corresponde analizar los principios, los cuales si bien han sido materia de diferentes estudios, siendo que existen varios libros solo de principios, ya sean los generales, como los que se aplican a cada rama en especial del derecho, lo cual no involucra que sean excluyentes, como lo podremos apreciar en las siguientes líneas.

Siguiendo con lo hasta aquí disertado, podríamos afirmar que existen principios morales, económicos, jurídicos, contables, entre otros. Los principios que se analizarán serán los jurídicos y entre estos se encuentran el de reserva de ley y seguridad jurídica; no obstante, procederemos con señalar que se entiende por principios jurídicos.

Los principios jurídicos son aquellos lineamientos con carga axiológica que guían la actividad jurídica, entiéndase por esta como la actividad legislativa, judicial, ejecutiva, así como la interpretación que se realiza sobre los dispositivos normativos. Los profesores Gutiérrez Camacho y Sosa Sacio señalan que los principios son normas objetivas y generales que irradian el ordenamiento jurídico y limitan la actividad legislativa. (2013, p. 38)

Asimismo, el profesor Paulo de Barros señala hasta 4 usos de la palabra principio, las cuales son

“a) como norma jurídica de posición privilegiada y portadora de valor expresivo; b) como norma jurídica de posición privilegiada que estipula límites objetivos; c) como los valores incluidos en reglas jurídicas de posición privilegiada, pero considerados independientemente de las estructuras normativas; y d) como el límite objetivo estipulado en virtud de la fuerte jerarquía, tomado, no obstante, sin tener en cuenta la estructura de la norma.” (2012, pp. 187 y 188)

Para efectos del presente trabajo se considerará el principio en dos acepciones, las cuales son como valor y límite objetivo. Respecto a la primera podemos indicar que su carga axiológica permitirá guiar la actividad jurídica. Mientras que por la segunda se debe entender a las reglas que deberán cumplir las normas jurídicas.

Sobre los valores la Dra. Lins E Silva señalan que los valores sociales preponderan sobre los valores individuales, puesto que cada individuo posee una escala jerárquica de valores; asimismo, los valores cambian, de acuerdo al lugar y al momento histórico. Finalmente, indica que el principio como valor se diferencia, sobre su sentido como límite objetivo, señalando que el primero posee mayor subjetividad, mientras que el segundo es de pronta constatación. (2012, pp. 94 – 99)

En ese sentido, se puede comprender dentro de los principios como valores a los de igualdad, seguridad jurídica, certeza, entre otros. Mientras que, entre los segundos encontramos al principio de reserva de ley, seguridad jurídica, etc.

Una vez de haber dado algunas ideas sobre los principios en sentido lato, proseguimos a desarrollar los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. En líneas precedentes, se señaló que existen principios que son propios de algunas ramas del derecho, mientras que otros irradian a todo el ordenamiento jurídico. Con los principios podemos, ejemplificar lo mencionado. El principio de reserva de ley es propio de algunas ramas del derecho como el tributario y penal, mientras que en la rama del derecho de familia se tiene como uno de los principios rectores el de primacía de la realidad. Esto no quiere decir, que no existan leyes que regulen las relaciones jurídicas de esta rama del derecho, pero los bienes jurídicos que protege esta rama, permite que se flexibilicen la aplicación de estas leyes, buscando así el interés superior del niño.

El principio de legalidad tiene su origen al siglo XIII, donde el rey Juan Sin Tierra se ve obligado a limitar sus poderes, mediante la promulgación de una Carta Magna, la cual fue exigida por los ciudadanos y los burgueses que no

toleraban más el abuso de poder del rey al momento de crear impuestos. A pesar de que ya existía este precedente, en 1628 el rey Carlos I incumplió la *Petition of rights*, creando de forma unilateral tributos, lo cual causó la molestia del pueblo, terminado con la decapitación del rey. (Urquiza, 2009, pp. 23 y 24)

El principio de legalidad se diferencia del principio de reserva de ley. El primero se entiende como la obligación de la Administración de actuar, de acuerdo a lo estipulado en la ley. El segundo comprende que los elementos esenciales del tributo se crean, modifican, regulan y eliminan solo por ley o una norma de rango análogo. (Bravo, 2010, pp. 115 y 117)

Se debe advertir, que la connotación que se aprecia sobre el principio de reserva de ley, registra una similitud con las definiciones que maneja la doctrina sobre el principio de legalidad u otros conceptos como el de estricta legalidad. En ese sentido, el profesor Paulo de Barros señala que el principio de estricta de legalidad comprende que las diferentes instituciones del Estado solo podrán crear tributos o modificar la base imponible de este, mediante la promulgación de una ley. (2012, p. 202). Sobre este principio, la profesora Lins E Silva indica que es un sub principio que pertenece al principio de legalidad. (2012, p. 102)

Por otro lado, sobre el principio de seguridad jurídica, el profesor César García Novoa la ha definido como:

“aquella situación en la que podemos hablar de un derecho seguro, la cuestión del contenido de la seguridad jurídica se resume en intentar buscar respuesta para la pregunta ¿Cuándo un Derecho es seguro? Aunque la seguridad del Derecho sea una cuestión que afecta de lleno al contenido material de las normas, ni excluye la seguridad formal o seguridad a través del Derecho, que, muy al contrario, es presupuesto para que pueda hablarse de una seguridad material – la seguridad del Derecho presupone la seguridad a través del derecho – ni tampoco impide utilizar la estructura de las normas como criterio guía para explicar sobre que debe recaer la seguridad del Derecho.” (2011, p. 131)

Asimismo, el profesor Paulo de Barros Carvalho diferencia el principio de certeza con el de seguridad jurídica, señalando sobre la primera que hace referencia a un orden sintáctico de los enunciados, sin el cual no se obtendría el sentido deóntico, mientras que por el segundo comprende la implantación de un valor en la sociedad que consiste en otorgar un grado de previsibilidad a los efectos jurídicos sobre las normas que regulan la conducta de los sujetos. (2012, p.194)

Sobre el mismo, la profesora Joana Lins E Silva afirma que el principio de seguridad jurídica irradia al principio de irretroactividad de las leyes, en ese sentido, podríamos afirmar que la profesora Joana considera al principio de seguridad jurídica como un sobreprincipio o un supraprincipio, ya que este guía o es el vector del principio de irretroactividad, siendo que sería de fácil verificación su vulneración. (2012, p. 103)

La evidencia respecto al origen de la norma jurídica puede resultar tan evidente que su desarrollo puede lograr parecer absurdo; no obstante, consideramos pertinente hacer tal desarrollo, amparándonos en el estudio realizado por el reconocido maestro Alfredo Augusto Becker sobre la teoría de los fundamentos obvios, donde se criticó la falta de investigación en materia tributaria, puesto que se le otorgaba la calidad de irrefutable a ciertas instituciones del Derecho. (Bravo, 2010, p. 48).

Para poder desarrollar el concepto de norma es necesario recurrir a G. H. Von Wright, quien establece 6 tipos de normas, nótese que estas no son subespecies de la norma general, puesto que esto involucraría que aquellos tengan características comunes, no siendo este el caso se establece 6 sentidos de norma, los cuales son:

- 1) Las reglas definitorias o determinativas: aquellas reglas que definen o determinan una actividad, por ejemplo, las reglas de un juego.
- 2) Las directivas o reglas técnicas: son aquellas reglas que indican un medio para alcanzar determinado fin.

- 3) Prescripciones: este tipo de norma tiene 4 elementos que los diferencian y son autoridad normativa, sujeto normativo, promulgación y sanción.
- 4) Normas ideales: establece un modelo de la especie óptima dentro de una clase.
- 5) Costumbres: son especies de hábito que no emanan de alguna autoridad.
- 6) Normas morales: existe dificultad para identificarlos, ya que posee acepción de teológica, teleológica y deontologismo. (Nino, 2012, pp. 67-70)

En ese mismo sentido, Von Wright, establece que las normas se componen de las siguientes partes:

- a) Carácter: calificación que la norma otorga a una conducta (obligatorio permitido o prohibida)
- b) Contenido: hace referencia a la acción que le asigna el carácter (acto u omisión) (positivo o negativo).
- c) Condición de aplicación: son las condiciones que implica la acción.
- d) Autoridad: hace referencia al agente competente de la producción normativa. Aquí las normas se pueden clasificar en teonormas (emanadas por Dios o agente supraempírico) o positivas (agentes empíricos). En las positivas se clasifican en personal (persona física) e impersonal (personas jurídicas, tribunales o asambleas legislativas).
- e) Sujeto: a quien se dirige la norma.
- f) Ocasión: lugar y tiempo determinado.
- g) Prescripciones generales o particulares: las normas son generales cuando es general en el sujeto o en la ocasión, y es particular si lo es en relación tanto en el sujeto como con la ocasión. (Guibourg, 2011, pp. 70-72)

Sobre las partes de la norma que señala Von Wright, se observa que un aspecto en común, sobre el elemento de validez mencionado por el profesor Hans Kelsen es respecto al agente competente. Esta parte es de fundamental relevancia y la que va a ser escudriñada en el presente trabajo, puesto que se

observará a los agentes competentes de las NIC, los cuales no son reconocidos por nuestro ordenamiento jurídico como agente competente de normas jurídicas.

Las normas pueden ser consideradas como aquellas proposiciones que rigen diferentes tipos de ordenamientos, esto se debe a que cada conducta o hecho se encontrará en un sistema normativo. Cabe señalar que, no todo el sistema jurídico estará compuesto por juicios hipotéticos, ya que también puede componerse por juicios categóricos o disyuntivos.

Respecto a los juicios hipotéticos, el maestro Hans Kelsen señala que se pueden presentar, tanto en principio de causalidad como en el de imputabilidad, otorgando como ejemplo de la primera que “si la condición A se realiza, la consecuencia B se producirá” o “si un metal es calentado se dilatará”, mientras que el de imputabilidad lo ejemplifica señalando que “si la condición A se realiza, la consecuencia B debe producirse” o “si alguien nos presta un servicio, debemos agradecer”. (Kelsen, 2005, p. 26).

Los juicios categóricos se diferencian de los hipotéticos en el sentido que aquellos no tienen una condicionante, por ejemplo “los que cumplan 18 años son ciudadanos”. En el presente ejemplo, nos percatamos que no existe una condicionante que dependa de la conducta humana, ya que, en un estado normal, todos cumpliremos esa edad y obtendremos la calidad de ciudadanos.

Una vez desarrollado el concepto norma es preciso escudriñar la norma jurídica, sobre la cual existe doctrina en abundancia, pero solo ingresaremos a analizar ciertas partes, las cuales serán trascendentales para los fines del presente trabajo de investigación.

Una definición escueta sobre norma jurídica la brinda Luigi Ferrajoli, quien afirma que es toda regla producida por un acto jurídico. Así también, identifica 2 elementos del concepto norma. El primero, la norma tiene naturaleza de regla por lo que es prescriptiva, naturaleza lingüística y es universal (general y abstracta). El segundo elemento hace referencia a la positividad, puesto que las normas

pertenecen al derecho positivo, ya que generan efectos jurídicos causados por actos. (Ferrajoli, 2011, pp. 395 – 396)

Cabe mencionar sobre lo expuesto por Ferrajoli, que autores como De Barros, así como Rober Alexy, hacen diferencias entre normas jurídicas, reglas y mandatos, los cuales analizaremos en párrafos posteriores.

Respecto a la estructura de las normas jurídicas se puede afirmar que esta es similar a la de un juicio, puesto que tiene elementos lógicos de este, los cuales son el sujeto, copula y predicado. Los juicios se clasifican en juicios del ser (donde se expresa algo que es, ha sido o será) y juicios del deber ser (donde expresan lo que debe ser, debió ser o debería ser). Los juicios del deber ser se clasifican en categóricos e hipotéticos. Aquellos tienen como ejemplo la norma moral, mientras que los hipotéticos establecen condicionantes. (Monroy, 2010, pp. 101 – 102)

La característica principal de la norma jurídica es la coacción, según la doctrina mayoritaria; no obstante, cabe indicar que el lenguaje normativo es propio de todo sistema de regulación de conducta. Por tanto, no existen normas jurídicas por sí. La característica mencionada como esencial no debe asignarse a la norma jurídica tomado aisladamente, sino al conjunto de normas que componen un ordenamiento jurídico. (Álvarez, 2008, p. 23)

Este es un elemento de validez de la norma jurídica, puesto que dependerá de quien sea el sujeto o la institución que emane la norma, para determinar cuál es el campo de vigor de la norma jurídica. Por ejemplo, en un aula escolar, el profesor señala como una de las normas de convivencia que los niños deben levantar la mano cada vez que deseen ir a los servicios higiénicos. Es evidente que esta no es una norma jurídica, ya que el profesor no está facultado por el ordenamiento jurídico para que cree normas con ropaje jurídico. No obstante, lo dictaminado por el profesor en dicha aula, será respetado, porque en el ordenamiento normativo en el cual se desenvuelve, este es agente competente para dictar normas en ese determinado espacio y tiempo, ya que dichas normas

no surtirán efectos en esa aula a las 4:00 pm, en una reunión familiar, ya que ahí la norma puede ser otra, como que todo padre de familia que desee retirarse a los servicios higiénicos lo puede hacer, pero en silencio. Nótese que, el agente competente va a variar, de acuerdo al ordenamiento normativo en el cual nos encontremos.

Lo que hemos observado en el párrafo precedente es una de las partes de la norma que menciona Von Wright cuando señala que la autoridad (parte de la norma) hace referencia a agente competente de la producción normativa e incluso clasifica estas normas en teonormas (emitidas por Dios o por agente supra empírico) y positivas (emanadas por agentes empíricos). (Guibourg, 2011, pp. 71 -72)

En igual sentido se afirma que, lo que hace a una norma en jurídica, independientemente de su contenido es que esta haya sido producida, formalizada y publicada por las autoridades que la propia ley hace competentes para tales efectos: el Poder Legislativo, un juez, un tribunal, etcétera. (Álvarez, 2008, p. 23)

Una vez desarrollado el primer elemento de validez de la norma, proseguimos al segundo, pero no menos importante. En este elemento observaremos la necesidad de que existan reglas claras al momento de crear una norma jurídica, porque sería un caos, la creación de normas sin verificar pautas establecidas. Un ejemplo claro sería que para reformar la Constitución Política del Perú solo se necesite el voto a favor de 10 legisladores, lo cual caería en lo absurdo por diferentes factores. De acuerdo al análisis del presente trabajo, esa votación sería inválida, ya que no se cumple con el número de votación para una reforma constitucional, la cual tiene un trasfondo doctrinario, relacionado con el poder constituyente, la representatividad de esos 10 legisladores, entre otros temas.

Es así que, el derecho tiende así a ser concebido como ley puesta por la autoridad competente según procedimientos regulados a su vez por normas

jurídicas. Para reglamentar el modo en que se efectúa la producción de normas jurídicas, la sociedad recurre a la forma reflexiva, dando lugar a la producción de “normas de segunda instancia o metanormas, cuya función es regular esos particulares actos humanos que son los actos productores de normas”. (Ciaramelli, 2009, p. 75).

Una vez analizado los elementos de validez de las normas jurídicas, las cuales consisten en el agente competente y el procedimiento previsto en la ley, corresponde analizar cuál es la estructura que presenta la norma jurídica; es decir, como se compone esta.

Haciendo referencia a Kelsen y Cossio, el profesor Paulo de Barros desarrolla la estructura de la norma jurídica en hipótesis y consecuencia. En esta clasificación considera en primer término el desarrollo de la norma jurídica como norma primaria y norma secundaria. Entiéndase que la norma primaria es aquella sanción que se configurará al no cumplirse con el comportamiento deseado, el cual es estipulado en la norma secundaria. De igual modo lo entiende Cossio, pero utilizando términos como la perinorma y endonorma, siendo la primera la sanción, mientras que la segunda el comportamiento deseado. Nótese que tanto en la norma primaria o perinorma y en la norma secundaria o endonorma, existe hipótesis y consecuencia en cada una. (De Barros, 2011, pp. 37-43)

Hipótesis. En primer lugar, debemos mencionar que, la estructura de la norma jurídica, obedece a la lógica. En ese sentido, el profesor De Barros hace una similitud entre hipótesis de la norma jurídica y la prótasis del juicio hipotético. Considerándose así a la hipótesis como aquel conjunto de criterios, por los cuales se puede identificar un hecho. (2011, p. 44)

Por tanto, hipótesis es aquella condición o conjunto de condiciones para que un hecho de la realidad pueda ser considerado relevante para el mundo del derecho, ya que al cumplir con estas condiciones el hecho social pasará a denominar hecho jurídico.

Consecuencia. Sobre la consecuencia, el profesor De Barros lo relaciona con la apódosis del juicio hipotético. Sobre el presente afirma que, es aquel conjunto de criterios, por los cuales se procederá a determinar cierta consecuencia, relacionada con el hecho previsto en la hipótesis. (2011, p. 44)

Asimismo, se afirma que en el consecuente se prescribe una conducta intersubjetiva, por el cual vincula a los sujetos de una relación, en el cual uno de ellos tendrá el deber de cumplir una conducta a favor de la otra. (Lins, 2012, p. 85)

En síntesis, en el consecuente se establecerá ciertos elementos por los cuales se determinará cierta acción, cuando se observe que se cumple con los hechos señalados en la hipótesis. Además, la acción determinada tendrá carácter obligatorio, puesto que uno de los sujetos tendrá el deber de cumplir con lo señalado en esta.

Operador deóntico. Si bien el profesor De Barros no hace mención al operador deóntico como parte de la estructura de la norma jurídica, la Dra. Lins lo menciona, afirmando que es la conexión entre la hipótesis y el consecuente. Asimismo, afirma que esta conexión es por voluntad del legislador, ya que este desea asegurar ciertos intereses y satisfacer ciertas necesidades. (2012, p. 83)

Sobre este punto, se debe notar que el deber que establece el operador deóntico es respecto a la hipótesis y el consecuente, mas no sobre el contenido de los mismos. Es decir, no evalúa los criterios considerados en el antecedente o en el consecuente, ya que estos son evaluados por el agente competente, sino que afirma el *deber ser*, al señalar que a todo antecedente de norma jurídica exista un consecuente.

En la presente clasificación se observará criterios como el alcance de la norma jurídica, respecto a los sujetos y supuestos. Cuando la norma jurídica sea aplicable a un sujeto determinado o un grupo determinado será individual, mientras que será general cuando se aplicable a todos. Asimismo, cuando la

norma jurídica sea aplicable a un caso en particular será concreta, mientras que si se aplica a varios casos con criterios comunes se denominará abstracta.

Sobre lo señalado en el párrafo precedente, también se debe indicar que se clasificará la norma jurídica, de acuerdo a su estructura. Es así que, sobre el antecedente o hipótesis de la norma jurídica se evaluará si es abstracta o concreta, mientras que en el consecuente se observará si es individual y general. (Moysés, 2012, p. 122)

De acuerdo a lo mencionado, se puede clasificar a las normas jurídicas de la siguiente forma:

- Abstracta y general
- Abstracta e individual
- Concreta y general
- Concreta e individual

Las NIC son normas que son emitidas por la Junta de Normas de Internaciones de Contabilidad (en adelante IASB), la cual es asesorada por el Standards Advisory Council, el mismo que se encuentra conformado por diferentes grupos académicos de contabilidad. (Pulido, 2014, p. 7)

No obstante, la elaboración de las NIC es más complejo de lo señalado en el párrafo precedente, ya que como se observará en párrafos posteriores, existen organismos que supervisan al IASB, así como organismos que le reportan. Antes de indicar cuales son estos organismos, se procederá a explicar brevemente la historia de las NIC.

Existe una variedad de empresas que elaboran sus estados financieros para usuarios externos. Dichos estados financieros pueden parecer iguales o similares entre un país y otro, pero se observa que existen diferencias entre unos y otros por las siguientes razones:

- Las diferentes circunstancias legales, económicas y sociales.

- Las diferencias que existen entre los usuarios externos al momento de aplicar la normativa contable de cada país.
- Diferencias entre las definiciones que existen en cada país, respecto a conceptos como gastos, activos, pasivos, patrimonio neto, entre otros. (Paredes y Ayala, 2009, p. 19)

Las NIC tienen sus inicios en la década de los 60, sobre los organismos antecesores a la IASB. En 1966 se fundó el Grupo Internacional de Estudios Contables (en adelante GIEC), el mismo que integraba a Contadores Públicos de Wales, Americano de Contadores Públicos Certificados y el Canadiense de Contadores Certificados. Este grupo tuvo como objetivo colaborar en la práctica de la contabilidad, lo cual conllevó a que se uniformice criterios sobre los mismo (Vásquez y Díaz, 2013, p. 22).

Cabe señalar que antes de formar el GIEC, ya se habían realizado seminarios, por los cuales se discutía sobre temas contables, pero sin oficializarse temas de alcance mundial. A partir del Congreso Mundial de Contadores, en Sydney, Australia, realizado en 1972, donde Henry Benson propone que se cree un comité que tenga como objetivo el estudio de normas contables y que estas sean aplicables en todo el mundo. Dicha idea se concretiza el 29 de junio de 1973, cuando inicia sus actividades el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante CoNIC) (Vásquez y Díaz, 2013, p. 22)

El IASB se funda en 1963, bajo la denominación de International Accounting Standards Committee (IASC), el mismo que se rige por una fundación que está compuesta por los socios fundadores. Los representantes de estos se encuentran en diferentes países de América, Europa y Asia. Estos representantes no tienen la facultad de elaborar las normas contables, ya que esta es propia de los board del IASB. (Pulido, 2014, p. 6)

El tributo es un concepto relevante para el estudio del Derecho Tributario, si no es el más importante. Se puede considerar al tributo como el objeto del

derecho tributario, puesto que toda actividad que se desarrolle en la relación jurídica tributaria estará relacionada con aquel.

En primer término, el monto pecuniario que deberá otorgar el sujeto pasivo al acreedor de la deuda tributaria se le denominará tributo, cabe señalar que el concepto abordado del tributo en el presente caso es el de pecunia.

Así como se desarrolla la definición del tributo como pecunia, también se puede desarrollar como prestación, obligación, norma jurídica relación jurídica, entre otros.

Para definir el concepto tributo existe dos dificultades, siendo la primera su carácter abstracto y la segunda consiste en comprender conceptos precedentes en el tiempo y en importancia, entre estos conceptos encontramos a la tasa y la contribución especial. Sin embargo, existen caracteres del tributo que no presentan controversia, los cuales son que se trata de una prestación patrimonial obligatoria, debe ser creado por la ley y que tiene como fin solventar el gasto público. (Pérez y González, 1983, p. 181)

Una vez señalado las dificultades que existe para definir el concepto del tributo corresponde señalar cuales son las connotaciones que le ha otorgado la doctrina, tanto nacional como internacional.

Tributo como norma jurídica. Sobre este enfoque poco se ha dicho en la doctrina nacional e incluso no es la que se reconoce en las sentencias del Tribunal Constitucional, como se observará más adelante.

El profesor De Barros, hace referencia al artículo 153° de la Constitución de Brasil, donde se establece que el tributo se instituye, crea y decreta, lo cual se relaciona como aspectos propios de la normas jurídicas, por lo que concluye que el tributo está siendo observado como una regla de derecho. (2012, p.63)

Similar es la situación que se encuentra en nuestro ordenamiento jurídico, donde si uno observa el artículo 74° la Constitución Política del Perú se concluye que el tributo también está siendo recogido como norma jurídica. De igual forma lo señala el Dr. Bravo al afirma que el en artículo 74² de la Constitución se hace referencia al tributo en su acepción de fenómeno normativo. (2010, p. 56)

En este enfoque, se observa la relevancia que ocupa el análisis de la norma jurídica, ya que si se considera al tributo como tal se debe escudriñar los elementos de validez de este, los cuales son el agente competente y el procedimiento legal previsto. Debemos notar que con este enfoque se otorga relevancia al principio de legalidad, el cual será desarrollado posteriormente, pero cabe mencionar que por este principio se establece que lo elementos esenciales del tributo deben ser establecidos por la ley o decreto legislativo en el supuesto de delegación de facultades, la cual deberá estar limitada.

Tributo como pecunia. Aquí se considera al tributo como dinero en efectivo y es propio del lenguaje común. También se podría considerar propio del lenguaje técnico del derecho, el cual consiste en la unión del lenguaje vulgar y el científico. (Gomes, 2015, p. 94)

Un ejemplo claro del tributo en la acepción de pecunia en nuestro ordenamiento jurídico es el artículo 39° del Código Tributario, donde se considera que los tributos que administra la SUNAT serán devueltos por cheques no negociables, entre otros títulos valores. Lo principal en este artículo es como el tributo se considera como dinero, ya que es evidente que una conducta no se devuelve, tampono una norma jurídica. (Bravo, 2010, pp. 52-53)

De igual forma, se puede observar la acepción del tributo como pecunia en los artículos 28°, 55°, 79° y 178° numeral 1 del Código Tributario. En estos artículos se observa la unión a la que hace mención el Dr. Gomes, respecto al lenguaje vulgar y el científico, ya que existe una carencia de precisión en el

² Art. 74°.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades.

lenguaje por parte de nuestros legisladores. No obstante, debemos indicar que esta imprecisión no es propia y exclusivamente de nuestro ordenamiento jurídico, ya que el profesor De Barros, también lo señala en el artículo 166° del Código Tributario Nacional de Brasil. (2012, p. 60)

Tributo como prestación. En esta acepción se toma mayor importancia a la conducta de llevar al dinero a las arcas fiscales que en el propio dinero, por lo que se considera al tributo como esa prestación; es decir, la conducta del sujeto pasivo a favor del sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

En igual sentido, se expresa el profesor Barros cuando afirma que, el tributo se considera como el comportamiento de determinada persona, ya sea natural o jurídica, para realizar el pago de un monto dinerario. (2012, p. 60)

Tributo como derecho subjetivo del sujeto activo. En esta acepción la relevancia radica desde la parte del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, mientras que en la mencionada en el párrafo precedente era respecto a la conducta del sujeto pasivo.

Sobre la mencionada acepción, Ernst Blumenstein, citado por el profesor De Barros, señala que: tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige de los sujetos económicos que a él están sometidos (2012, p. 61)

Nótese que, definición brinda por el profesor Blumenstein es realizada desde el enfoque del sujeto activo de la relación jurídica tributaria. En igual sentido, pero con diferente denominación desarrolla esta acepción el profesor Bravo, ya que indica al tributo como ingreso de derecho público, de acuerdo a profesor como Antonio Berliri y Luis María Cazorla Prieto. Estos autores indican al tributo como ingreso de Derecho Público. (2012, p. 65). Pero es evidente que el "Derecho Público" no puede considerarse como una parte de la relación jurídica. Además el Derecho Público estudia las relaciones del Estado con el particular, por lo que la prestación que realice este particular será respecto a la

otra parte de la relación jurídica, el Estado, mas no sobre la ciencia que estudia esa relación jurídica.

Hasta aquí hemos podido observar varias definiciones que existen sobre el tributo, pero no es pretensión de este trabajo analizar todos, ya que deberíamos mencionar las definiciones del tributo como obligación, sinónimo de relación jurídica, norma financiera, entre otros.

Para poder desarrollar los aspectos del tributo es necesario recurrir al profesor Geraldo Ataliba y su ilustre libro “Hipótesis de Incidencia Tributaria”, donde los escudriña uno por uno. Así también haremos referencia al profesor Paulo De Barros Carvalho, quien también hace referencia a los aspectos del tributo en su libro “Teoría de la Norma Tributaria”.

Antes de proceder a desarrollar cada aspecto del tributo es menester indicar que estos autores desarrollan los aspectos del tributo de acuerdo a la estructura lógica de la norma jurídica desarrollada en páginas anteriores. Así también, se debe indicar que se utiliza el término aspecto y no elemento, ya que el uso de este involucraría la descomposición de la hipótesis, la cual es una e indivisible. Sobre este enfoque, el profesor Ataliba nos otorga un ejemplo bastante ilustrativo donde señala que en un aula de física se desea analizar una esfera metálica, siendo esta indivisible se debe analizar de tal forma, ya que si se parte lo que existiría y se analizaría sería dos semi-esferas. (2011, p. 90)

Habiendo señalado la razón del uso del término aspecto y de la postura desde la cual se definirá este, respecto a la hipótesis de incidencia tributaria, no cabe sino indicar los mismos:

Aspecto personal. En esta parte, tanto el profesor Ataliba y De Barros afirman que consiste en los criterios por los cuales se identifica a los sujetos de la relación jurídica tributaria; es decir, al sujeto activo y pasivo. No obstante, se debe indicar que, el profesor De Barros considera a este aspecto dentro de la consecuencia de la endonorma (2011, p. 94) (2011, p. 125).

Aspecto temporal. Es el conjunto de criterios que nos permite determinar los efectos sobre determinado hecho, de acuerdo en al momento en el cual suceda (De Barros, 2011, p. 105). Es decir, determina cuando un hecho es relevante jurídicamente.

Aspecto espacial. Se considera al conjunto de circunstancias del lugar, donde tomará relevancia el hecho que cumpla con los criterios de los otros aspectos de la hipótesis. En este aspecto la pregunta a responder es ¿dónde ocurrió el hecho? (Ataliba, 2011, p. 121)

El presente trabajo de investigación encuentra su problema de investigación en el Tribunal Fiscal, el cual emite resoluciones aplicando las NIC como si estas tuvieran la calidad de normas jurídicas. En ese sentido, se encuentra la resolución del Tribunal Fiscal (en adelante RTF) N° 561-4-96 sobre el expediente N° 6078-95 el tema controvertido radica en determinar a los envases como activos fijos o como existencias, para lo cual los vocales de la sala cuatro (4) decidieron recurrir a la definición de la NIC 4, la cual establecía que un activo fijo es aquel que se utiliza en la producción o suministro de bienes y servicios y se usen durante más de un periodo. En el presente caso, podemos apreciar que la calificación contable que se le otorga a un determinado bien (envase) influirá en la base imponible del tributo, puesto que los activos fijos se encuentran afectos a depreciación, conforme a la vida útil del bien; por tanto, la base imponible, aspecto del tributo, se modifica, conforme a lo señalado a la NIC 4.

Asimismo, en la RTF N° 00847-4-2002, respecto al expediente 4206-99, se discute si las facturas que emitió la contribuyente en el año 1998 pertenecen al periodo 1997. Para resolver el mencionado conflicto, la sala cuatro (4) del tribunal fiscal recurre a la 18, para determinar la definición del principio de lo devengado. Cabe indicar, que se busca definir el principio de lo devengado, ya que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; no obstante, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento,

definen el principio de devengado, por lo que la sala cuatro (4) tuvo a bien recurrir a la NIC 18, y de acuerdo a esta resuelve el conflicto jurídico, tal y como se podrá apreciar en el considerando 11 de la referida resolución, concluyendo que las facturas emitidas en el año 1998 debieron ser emitidas en el periodo 1997.

En ese sentido, la RTF N° 915-5-2004, sobre el expediente 1645-01, donde la contribuyente apeló la Resolución de Intendencia N° 065402789/SUNAT, donde se declaró improcedente su reclamación contra la Resolución de Determinación N° 062-03-0000694, 062-03-0000687 a 062-03-0000693 y Resolución de Multa N° 062-02-0000607. El tema controvertido en el citado expediente radica en que la contribuyente no presentó el informe solicitado por la Administración, ya que la institución de la cual se requería, Colegio de Ingenieros del Perú, no tenía en ese preciso momento un especialista, lo cual prueba con una carta suscrita por el decano de dicho gremio. Sobre la referida Resolución, llama la atención el considerando treinta y dos (32), donde la sala cinco (5) afirma que la Ley del Impuesto a la renta vigente en el periodo acotado no definía lo que se debía entender por merma, existía la acepción común, citando así la definición que otorga la Real Academia Española en su vigésima primera edición. Cabe señalar que en el considerando posterior, define los conceptos desmedros y mermas, para lo cual acota que para aquel entonces, no se encontraba vigente el decreto supremo N° 194-99-EF que introdujo la definición de merma y desmedro, ni tampoco las NIC las definían, siendo que para definirlos recurren a lo señalado Rosa Ortega Salvarria, Fernando Iza Stoll y Luis Lujan Luján Alburquerque; es decir, el Tribunal Fiscal define la merma conforme a la doctrina, la cual permite la variación de la base imponible y nuevamente vemos la vulneración a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. Asimismo, en el considerando setenta y uno (71) el Tribunal Fiscal señala que la legislación peruana no ha establecido la forma para poder determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa, motivo por el cual se recurre a las NIC, siendo así que se analiza la NIC 16, donde se establece que el costo construido por la propia empresa se establece utilizando principios aplicables a un activo adquirido. Se puede apreciar que la NIC 16 se refiere a principios aplicables a un activo adquirido, por lo que se remite la resolución de un conflicto jurídico a principios

contables; no obstante, la sala en considerandos posteriores, amparándose en el artículo 47º no aplica el análisis de dicha NIC, puesto que dicho artículo excluía explícitamente los intereses como parte del valor computable, caso contrario a la citada NIC.

Por otro lado, encontramos la RTF N° 18323-3-2012, sobre los expedientes N° 2662-2010 y 2663-2010 se cuestiona nuevamente sobre la calificación de los ingresos, bajo el principio de devengado. En los considerandos 17 y 18, se aprecia que el Tribunal Fiscal manifiesta que, si bien las NIC son relevantes en materia contable, estas no pueden considerarse como requisitos de carácter tributario. No obstante, en los considerandos 32, 33 y 37, se remiten al párrafo 22 del Marco Conceptual de las NIC para poder definir el concepto de devengado, puesto que el artículo 57º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe que las rentas de tercera categoría se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen y no establece la definición de este.

Una mayor incidencia de las NIC, por parte del Tribunal Fiscal para dirimir conflictos jurídicos se puede observar en la RTF N° 6126-4-2006, sobre el expediente N° 4440-2004, en los considerandos 25, 26 y 27 se establece la definición de existencias y de inversión inmobiliaria que otorgan las NIC 2 y 40, respectivamente, siendo que conforme a estas otorga la calificación jurídica a un hecho de la realidad y determina el tributo a pagar por parte de la administrada. Asimismo, mediante RTF N° 15502-10-2011, sobre el expediente 12803-2006, se aprecia en los considerandos 33 y 34 que el Tribunal Fiscal calificó de forma distinta la figura jurídica que otorgaron las partes de un contrato, conforme a lo que la NIC 17 definía como arrendamiento financiero. Cabe señalar que la recalificación jurídica que le otorgó la Administración al hecho económico de las partes, se amparó en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el cual no es materia de crítica en el presente trabajo, pero si bien la Administración tiene la facultad de recalificar el nombre jurídico otorgado por los particulares, respecto a un hecho, pero dicha recalificación se debe otorgar sobre las normas jurídicas vigentes en el ordenamiento jurídico.

Similar análisis se aprecia en la RTF N° 3113-1-2006, sobre el expediente 5555-2004, donde la sala uno (1) señala que, de acuerdo a la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, son actividades de la industria minera el cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero, siendo que recurre a los artículos 1º y 8 de la misma ley para definir el cateo y el desarrollo. No obstante, en el transcurso argumentativo de la sala, se desprende la importancia que se otorga a las NIC, siendo así que se busca establecer si la NIC 16 es aplicable al caso en concreto y al concluir que esta no es aplicable, se recurre al párrafo cuarenta y nueve (49) del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, donde se otorga los criterios para determinar cierto bien como activo. En ese mismo sentido, en el considerando sesenta y siete (67), la sala se remite al Plan Contable General Revisado para indicar que se debe entender por activo fijo.

Aproximación temática

Las Normas Internacionales Contables, como cualquier otro mecanismo internacional tienen como fin su aplicabilidad en el mayor número de Estados posibles, lo cual involucra al Perú. Por Ley N° 28708 se otorga al Consejo Normativo de Contabilidad la facultad de dictar y aprobar normas de contabilidad para las entidades privadas. Entiéndase que las normas de contabilidad no son iguales a las normas jurídicas.

La definición de norma jurídica ha sido abordada por diferentes autores, entre los cuales podemos mencionar a Kelsen (2005, pp. 60-61) y De Barros (2011, pp. 37-43), los cuales han desarrollado la estructura de la norma jurídica, siendo que, en la postura de Kelsen, la norma jurídica se conforma por la norma primaria y secundaria. Asimismo, se ha hecho referencia a la validez de esta, desarrollándose conceptos como agente competente y procedimiento previsto en la ley. Entonces, para que una norma adquiera la calidad de jurídica debe

cumplir con ciertos elementos, los cuales no son propios de otras normas de la realidad como normas religiosas, morales, sociales, contables, entre otras.

Las fuentes del Derecho han sido materia de estudio por varios autores en diferentes partes del mundo, existiendo un consenso en la doctrina, al considerar a la ley, jurisprudencia, costumbre, principios, e incluso, a la misma doctrina como fuentes de Derecho. Además, existen diferentes clasificaciones de las fuentes del Derecho como son de acuerdo al grado de objetivación en legislación, costumbre y precedente, y razón (Ross, 1997, p. 106); así como en fuente formal, real e histórica (Maynes, 1999, p. 51); entre otros. Pero el presente trabajo no se va a introducir a analizar todas las problemáticas y debates que existen sobre esta. Tan solo mencionaremos algunas y así aterrizar en la Norma III de nuestro Código Tributario, el cual establece las Fuentes del Derecho Tributario, las cuales, si bien tienen similitud con ciertas fuentes generales del Derecho, también es cierto que tiene particularidades propias del Derecho Tributario como puede ser las Resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria.

Las Normas Internacionales Contables son tomadas como referencia dentro del lenguaje de la contabilidad, como fuentes de estas, ya que establecen soluciones a ciertos supuestos de la misma. Estas normas son utilizadas a nivel internacional por países como Argentina, Chile, Colombia, Inglaterra, Francia, Perú, entre otros países. Pero dicho uso se hace en el área contable, ya que esta es una norma contable y no una norma jurídica, lo cual no involucra que no puede ser parte de esta. Existen normas sociales o morales que han sido regulados por el Ordenamiento Jurídico, como la Ley N° 29973, donde se establece que las personas con discapacidad deben tener asientos reservados, pero nótese que una norma social que consistía en dar el asiento a mujeres embarazadas, ancianos, mujeres con niños en brazo, entre otros, tuvo que ser regulado por la ley, ya que nuestros legisladores notaron que esta norma social estaba siendo vulnerada. Es decir, las normas contables, pueden ser jurídicas, pero deben cumplir con el procedimiento legal y ser emitidas por agente competente para ser consideradas como tales. Por tanto, no es suficiente con

que el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta haga referencia a las Normas Internacionales Contables como lineamientos al momento de la determinación tributario, puesto que se vulnera de forma directa el artículo 74 de la Constitución, la cual establece que el tributo se crea y se deroga por ley.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal no debería hacer uso de las Normas Internacionales Contables para dirimir conflictos jurídicos, cuando estos no han sido revestidos con lenguaje jurídico, puesto que de lo contrario se mantendría una constante vulneración al principio de legalidad, así como el principio de capacidad contributiva, ya que se está haciendo el cobro de tributos sin considerar la renta adquirida por los contribuyentes, en los supuestos que las NIC sean aplicadas a las rentas obtenidas.

Existe la necesidad que nuestros legisladores, regulen los vacíos normativos, por los cuales el Tribunal Fiscal recurre a las NIC; no obstante, durante el proceso de producción normativa, el Tribunal Fiscal debe hacer uso de los principios del derecho tributario señalados en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, así como las fuentes del derecho tributario señaladas explícitamente en la Norma III de nuestro Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Formulación del problema de investigación

Pregunta general

¿Cómo incide la aplicación de las NIC en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica?

Preguntas específicas

¿Cómo incide la aplicación de las NIC en el principio de reserva de ley?

¿Cómo incide la aplicación de las NIC en el principio de seguridad jurídica?

Justificación del estudio

Teórica. En el presente trabajo de investigación se observará que existe desconocimiento sobre instituciones elementales del Derecho, entre las cuales podemos mencionar la norma jurídica, fuente del derecho tributario, agente competente, procedimiento previsto en ley, entre otros. Dichas instituciones han sido desarrolladas por autores clásicos como Kelsen en su libro “Teoría Pura del Derecho”, así como en autores modernos de gran prestigio como el profesor Paulo de Barros Carvalho con su libro “Teoría de la Norma Tributaria”. Las mencionadas instituciones son desconocidas en el momento de aplicarlas, ya que las NIC, las cuales se utilizan como fuente del derecho tributario, cuando no han cumplido con ser emitidas por agente competente ni han seguido el procedimiento previsto en ley para considerarse como normas jurídicas. En ese sentido, corresponde desarrollar las instituciones mencionadas y relacionarlas con las NIC.

Metodológica. Con el presente trabajo se pretende dar a conocer la incongruencia que existe en la aplicación de las NIC al momento de aplicarlas en conflictos jurídicos. Dicha incongruencia se revelará presentando de forma objetiva la problemática observada, así como de la opinión de expertos, amparándonos en el criterio de verdad por coherencia.

Práctica. Como se mencionó en el párrafo precedente, el objetivo del presente trabajo será revelar las incongruencias, analizando institución por institución. En ese sentido, no se pretende cambiar el comportamiento del Tribunal Fiscal, ya que la abundancia en jurisprudencia sobre la problemática presentada hace poco probable dicho cambio. No obstante, se espera que a partir de esta investigación se realicen otras donde se analicen por ejemplo las mismas incongruencias que existen en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, la cual no es parte de esta investigación por la inversión de tiempo que demandaría, la cual no es otorgada para el desarrollo del presente trabajo.

El discernimiento entre las normas contables y normas jurídicas, así como el esclarecimiento de las fuentes del Derecho Tributario permitirán que las entidades del Estado no recauden dinero vulnerando principios del derecho, por lo que las personas naturales y jurídicas podrán tener mayores recursos, ya sea para la inversión o para el consumo, dos motores de la economía que permitirán reactivarla.

Existe la necesidad del Poder Legislativo de crear normas jurídicas que regulen los supuestos, por los cuales el Tribunal Fiscal ha estado utilizando las Normas Internacionales Contables, ya que es el agente competente, de acuerdo al artículo 74° de nuestra Constitución. Asimismo, como política tributaria se debe establecer la certeza como elemento caracterizador, entendiéndose por ella que las personas tengan pleno conocimiento y seguridad que los supuestos señalados en la ley, son los únicos por los cuales van a tributar o no.

La armonía dentro del Derecho permite el mejor funcionamiento al momento de ejercer el mismo. Por ello, si el artículo 74° de nuestra Constitución establece que el tributo se crea por Ley o por Decreto Legislativo en el caso de delegación de facultades, este debe ser cumplido. Asimismo, la Norma III señala cuales son las Fuentes del Derecho Tributario, dentro de las cuales se hace referencia a métodos integrativos como son los Principios del Derecho, no existiendo la necesidad de recurrir a normas de otras ciencias.

El presente trabajo establecerá el mal uso de las NIC como fuentes de Derecho Tributario y su equiparación con normas jurídicas. Con ello se reafirmará el principio de reserva de Ley, por lo que los agentes económicos tendrán plena seguridad al momento de realizar su planeamiento tributario. Asimismo, existirá una mayor claridad entre la ciencia del Derecho y la ciencia de la Contabilidad, buscando una mayor pureza del Derecho, como en su momento lo hizo el filósofo Hans Kelsen con su libro Teoría Pura del Derecho.

Objetivos

Con el presente trabajo de investigación, se pretende demostrar cuál es la relevancia que ha obtenido las NIC en las relaciones jurídicas tributarias, en las cuales los sujetos pasivos han sido perjudicados con la aplicación de estas como si de normas jurídicas se trataran, lo cual es una muestra de vulneración al principio de Reserva de Ley, así como el desconocimiento de la Norma III del Código Tributario.

Objetivo general

Identificar la incidencia de la aplicación de las NIC en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.

Objetivos específicos

Hallar la incidencia de la aplicación de las NIC en el principio de reserva de ley.

Determinar la incidencia de la aplicación de las NIC en el principio de seguridad jurídica.

Supuesto jurídico

Supuesto jurídico general

La aplicación de las NIC incide en forma negativa en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.

Supuestos jurídicos específicos

La aplicación de las NIC incide en forma negativa en el principio de reserva de ley.

La aplicación de las NIC incide en forma negativa en el principio de seguridad jurídica.

II. METODOLOGÍA

2.1. Tipo de investigación

Tipo. La investigación es básica, puesto que tiene como objeto otorgar fundamentos teóricos y conceptuales al problema que se plante. Por esta razón, también se denomina a la investigación básica como teórica, pura o sustantiva. (Mejía, 2005, p. 29)

Enfoque de la investigación. El presente trabajo es cualitativo, ya el problema al cual hacemos referencia se genera por desconocimiento de instituciones como Norma Jurídica y Fuentes del Derecho, las cuales han sido desarrolladas en abundancia por la doctrina nacional e internacional, no siendo posible limitarnos a estadísticas, para la solución del problema.

En ese sentido, utilizaremos el enfoque cualitativo, ya que la recolección de datos no tendrá medición numérica. Asimismo, se observará una dispersión o expansión de la información a diferencia del enfoque cuantitativo donde se caracteriza la precisión. (Hernández, 2010, p. 7)

Alcance de la investigación. La presente investigación es descriptiva, ya que se señalará y desarrollará conceptos que ya se encuentran en la doctrina, las mismas que deberán ser revisadas para comprender la incongruencia por parte del Tribunal Fiscal al aplicar las NIC en conflictos jurídicos, cuando aquellas no han cumplido con ser introducidas al ordenamiento jurídico como normas jurídicas y tampoco tienen la calidad de Fuente de Derecho Tributario, tal como se verifica en la Norma III del Código Tributario.

Todo ello involucra especificar propiedades y características relevantes del fenómeno que se analizará, además de señalar cual es la tendencia del grupo a analizar; es decir, el tribunal fiscal. Por tanto, recogeremos la información de forma independiente sin intención de relacionar las variables. (Hernández, 2010, p. 80)

2.2. Diseño de la investigación

En primer lugar, debemos señalar que, el diseño de investigación tiene como propósito responder a los objetivos y preguntas, tanto generales como específicas, además de someter a prueba las hipótesis. (Hernández, 2013, p. 97)

En ese sentido, se utilizará el diseño de teoría fundamentada, el cual tiene como propósito desarrollar la teoría basada en datos empíricos y aplicarla en áreas específicas, además de poseer riqueza interpretativa, lo cual condice con nuestro enfoque cualitativo. (Hernández, 2010, pp. 492-493)

El presente trabajo de investigación es bibliográfico, ya que será en la doctrina donde encontraremos los conceptos de las instituciones jurídicas que no están siendo reconocidas por Tribunal Fiscal. Asimismo, será mediante la doctrina que estableceremos la solución al problema planteado, ya que con la correcta aplicación de las instituciones jurídicas no se incurriría en las vulneraciones de los principios constitucionales señalados en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

2.3. Caracterización de los sujetos

Las resoluciones estudiadas son las emitidas por el Tribunal Fiscal en materia de Impuesto a la Renta, a las cuales se les ha aplicado los supuestos de las NIC y las consecuencias jurídicas de nuestro ordenamiento jurídico, generando así una incertidumbre en los contribuyentes.

2.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Técnicas

La técnica a utilizar será la entrevista. Sobre la entrevista, el profesor Ñaupas (2014) afirma que, esta es una especie de conversación formal, entre el investigador y el entrevistado, además señala las clases de entrevistas, las cuales son:

- Estructurada: propia de investigación cuantitativa, ya que se rige a un plan predeterminad.
- Semiestructurada: carece del nivel de formalidad de la primera, por lo que faculta al investigador introducir otras preguntas para disipar las dudas que existan.
- No estructurada: es abierta y libre, puesto que el investigador podrá elaborar preguntas, de acuerdo a su criterio.
- Grupal: cuando la investigación se realice con un conjunto de personas.
- Focalizada: se elabora las preguntas de acuerdo al punto exacto que se deja conocer. (Ñaupas *et al.*, 2014, pp. 2019 – 220)

Asimismo, la entrevista tiene cuatro funciones, las cuales son obtener información de ciertos individuos o grupos, facilitar la recolección de datos, influir sobre ciertos aspectos de la conducta de una persona o grupos, además de ser una herramienta flexible y adaptable. (Lara, 2014, p. 12)

Así también utilizaremos el análisis documental, el cual consistirá en escudriñar resoluciones del Tribunal Fiscal, en las cuales observaremos la aplicación de las NIC sin observar los elementos de validez de la norma jurídica.

Instrumentos

La guía de entrevista, la cual consistirá en dos tipos de entrevistas, debido a los sujetos que serán investigados, ya que en primer lugar se establecerá 6 miembros del Tribunal Fiscal, así como a 6 profesor de Derecho Tributario de reconocimiento nacional e internacional, conocedores del presente tema. De igual forma se realizará ficha de análisis de resoluciones.

III. RESULTADOS

Respecto a nuestro primer entrevistado, el profesor Bacigalupo nos indicó que el sistema jurídico no ha cumplido con regular de forma adecuada los supuestos de la realidad; es decir, esta ha superado en demasía al derecho. Asimismo, señaló que los principios jurídicos son los pilares del derecho, entendiéndose por ello que estos son los que deben fundamentar el actuar de los operadores del derecho, a lo cual trajo a relucir los últimos acontecimientos de la práctica jurídica donde una mujer fue sentenciada a más de seis años de pena privativa de libertad por golpear a un policía. Cabe señalar que no se justifica la falta de respeto a la autoridad policial, pero se debe analizar el contexto en la cual se desarrolló dicho ilícito, así como los antecedentes de conducta de la acusada, lo cual se comprobó que no tenía antecedentes penales, policiales ni judiciales. Estos elementos, entre otros, debieron considerarse al momento de establecer la sanción al ilícito cometido por esta persona. Es ahí donde inciden los principios jurídicos, los cuales permiten que los derechos convivan en armonía. Por otro lado, cuando se le preguntó respecto a cómo inciden los principios de reserva de ley y seguridad jurídica en el derecho tributario peruano, nos señaló que estos principios son de especial relevancia, para el derecho tributario, afirmando respecto a la primera que no podía ser vulnerada bajo ningún supuesto, ni estar supeditada a la transición de los gobiernos.

El Dr. Juan Carlos Panez Solorzano, nos manifestó, respecto a la primera pregunta que, la relación que existe entre el sistema jurídico y los otros sistemas de la sociedad es discursiva, entendiéndose por ella como la lingüística. Sobre esta última nos manifestó que se podía analizar sobre dos axiomas, los cuales son la intertextualidad y la inagotabilidad. Entendiéndose por la primera como la relación que existe internamente en el sistema jurídico, así como la relación de esta con los otros sistemas sociales, comprendiéndose el sistema económico, moral, político, etc. Por la inagotabilidad, se comprende las diferentes interpretaciones que puede existir sobre un texto por los diferentes agentes (competentes y no competentes) en los diferentes discursos que componen el sistema social. Concluyendo así que la forma en cómo se relaciona el sistema jurídico con los otros sistemas de la sociedad es la intertextualidad externa.

Respecto a la segunda pregunta, el Dr. Panez diferencia, en primer lugar, la relevancia social de la relevancia jurídica, siendo así que las NIC tendrán relevancia jurídica solo cuando sean ingresadas por sujetos competentes y el procedimiento previsto en la ley. Asimismo, sobre la tercera pregunta nos señala que los principios jurídicos se utilizan para dar fundamento legítimo a todas las decisiones estipuladas en el ordenamiento jurídico. Clasifica los principios en dos, siendo la primera los valorativos, los cuales tienen una fuerte carga axiológica, entre los cuales encontramos a los principios de seguridad jurídica, certeza, igualdad entre otros. Por otro lado, tenemos los principios como límites objetivos, los cuales establecerán pautas para determinar si se vulnera un principio, entre los cuales tenemos el de anterioridad, reserva de ley entre otros.

Sobre el principio de reserva de ley, el profesor Panez lo analiza desde el enfoque del fisco y del contribuyente, entendiéndose por el primero a los límites que tiene el fisco para crear tributos; es decir, deberá cumplir con introducir tributos por los procedimientos establecido por ley y por el sujeto competente; y desde el enfoque del contribuyente lo señala como la garantía que tiene este de que todos los tributos que se creen deberán cumplir con los procedimientos establecidos en la ley. Sobre la quinta pregunta, el profesor Panez hace mención al agente competente como elemento esencial del principio de reserva de ley y cuestiona que el Tribunal Fiscal esté empleando las NIC como sí de norma jurídica se tratasen, por lo cual se estaría vulnerando los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. Respecto a la sexta pregunta, indica que las NIC deberían ingresar mediante una norma jurídica general y abstracta, por lo cual deberán ser ingresados por lenguaje de un sujeto competente.

Sobre el principio de seguridad jurídica, el profesor Panez, señala que este, conjuntamente con el principio de justicia, se desenvuelven como supra principios, entendiéndose por el primero como aquel que establece las reglas en las cuales se desenvolverán las normas jurídicas tributarias peruanas. Respecto a la octava pregunta, el Dr. Panez, manifestó que si las aplicaciones de las NIC vulneran los principios de reserva de ley, por consecuencia se encuentran vulnerando los principios de seguridad jurídica y justicia, ya que no se han seguido los lineamientos establecidos en el sistema jurídico. Asimismo, respecto

a la última pregunta, el profesor Panez señaló indicó que toda norma que se encuentre dentro del sistema jurídico será válida, así no haya respetado con las reglas establecidos en el procedimiento idóneo o haber ingresado por agente, puesto que toda norma goza de presunción de validez, hasta que por lenguaje competente sea derogada.

El profesor Bravo Cucci en un artículo en el cual se discute si se debe recurrir a las instituciones de la contabilidad para dar contenido a las normas jurídicas tributarias, afirma que dicha acción no involucra considerar a las normas contables como fuente de derecho, ya que nos encontraríamos ante un supuesto de interpretación, afirmando en tal sentido que cualquier disciplina o segmento del conocimiento humano puede ser utilizado para dar contenido o entender lo que desea transmitirse mediante una norma tributaria, siendo que no es necesario que pase por la doctrina jurídica. (2014, p. 254)

IV. DISCUSSION

Conforme a lo desarrollado, podemos apreciar las discrepancias que existen sobre diferentes aspectos, los cuales forman parte del problema de fondo de las NIC en relación con los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.

En primer lugar, debemos anotar que el objeto de la presente tesis no radica en aumentar la recaudación fiscal o favorecer a los contribuyentes con la disminución de la alícuota e incluso que sus actividades se encuentren inafectas, ya que los hechos realizados por parte de los contribuyentes no se subsumen en el antecedente de la norma primaria. Lo manifestado, se puede corroborar en las RTF citadas en párrafos precedentes, donde el Tribunal Fiscal, conforme a las NIC ha considerado confirmar los reparos de la Administración o anularlas. Si bien ha argumentado con otros documentos normativos, se podrá notar que el argumento principal de esta se basa en las NIC y los supuestos que las mismas señalan.

Asimismo, el Tribunal Fiscal toma dos posiciones totalmente contrarias, sobre un mismo hecho, generando incertidumbre en la actividad económica de los diferentes contribuyentes, ya que sobre un mismo hecho no tienen la certeza de como procederá este Tribunal.

Para ello, tampoco recomendamos que el Legislador deba necesariamente definir todos los conceptos existentes en la sociedad, pero tampoco es idóneo que el Consejo Normativo de Contabilidad sea el órgano que apruebe automáticamente, sin mayor análisis, las NIC, puesto que hemos apreciado que estas se utilizan para poder determinar la base imponible; por ende, la alícuota. Es decir, influirá en la cantidad de dinero que deberá aportar el contribuyente a las arcas fiscales.

El agente competente para introducir tributos, conforme al artículo 74º de la Constitución Política del Perú es el Congreso y en el supuesto de delegación de facultades al ejecutivo, salvo las tasas y aranceles, donde también se autoriza a los gobiernos locales y al gobierno central, respectivamente. Pero es la Constitución, la cual reviste de legitimidad ya que es el producto del poder constituyente; es decir, del pueblo.

Si bien el Consejo Normativo de Contabilidad aprueba las NIC, estas deben ser usadas en materia contable, mas no deben influir en la calificación jurídica de ciertos hechos, ya que esto vulnera directamente el principio de reserva de ley, el mismo que ha sido desarrollado por máximo intérprete de nuestra Constitución, siendo que los elementos esenciales del tributo, entendiéndose por ellos, como el aspecto personal, material, espacial, temporal y base imponible deben ser creados por ley y cuando se deleguen facultades estas no pueden ser abiertas, por lo que el legislador deberá imponer parámetros claros y precisos al ejecutivo. En base a este argumento es que no se acepta que mediante el artículo 33º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF o el artículo 223º de la Ley General de Sociedades del Perú, aprobada por Ley Nº 26887 se autorice, en el presente caso, al Tribunal Fiscal para que pueda utilizar las NIC como normas jurídicas influyendo así en la base imponible del tributo. Sería incongruente determinar que si la Constitución no le otorga facultades amplias al Poder Legislativo para que delegue facultades en materia tributaria al Poder Ejecutivo, se conciba que aquel mediante documentos normativos autorice sin restricción alguna la aplicación de las NIC, para poder establecer la base imponible del tributo.

En ese sentido, el Dr. Panéz ha señalado que los principios se pueden concebir desde dos enfoques, como límites objetivos y valores, clasificando al principio de seguridad jurídica dentro del primero y el de reserva de ley en el segundo; por tanto, las NIC vulneran los principios jurídicos desde los dos aspectos, ya que se aplica como normas jurídicas, sin haberse emitido por agente competente ni por el procedimiento previsto en la ley y por crear incertidumbre en las resoluciones jurídicas de naturaleza tributaria, por parte del Tribunal Fiscal.

Asimismo, el profesor Bacigalupo afirma que las normas contables deben relacionarse con las normas jurídicas, pero el problema radica en determinar que tipo de relación debe existir. El Dr. Panéz señala que la relación que existe entre los diferentes sistemas de la sociedad es discursiva, lo cual debía entenderse como lingüística. Sobre ello debemos señalar que dicha relación lingüística no

involucra que las normas contables, en su relación con las normas jurídicas, pertenezcan al sistema jurídico, ya que, si bien se relacionan, no han sido introducidas por un agente competente, siguiendo el procedimiento previsto en la ley.

Asimismo, se ha establecido por ambos entrevistados que el principio de reserva de ley es un principio que debe ser respetado por todas las instituciones del Estado, sin excepción alguna, siendo que al vulnerarse esta, el cual es característico del derecho tributario como del derecho penal, se vulnera el principio o sobreprincipio, en palabra del profesor Barros, de seguridad jurídica, el cual irradia al todo sistema jurídico.

Conforme a las Resoluciones del Tribunal Fiscal que se ha comentado se ha podido apreciar que no existe un criterio común para dirimir conflictos jurídicos de materia tributaria, ya que para un mismo supuesto deciden aplicar las NIC sin documento normativo válido que autorice ello, mientras que en otro supuesto se deja de utilizar, pero recurriendo para ello a la doctrina contable, tal como se ha apreciado.

Sobre lo afirmado por el Dr. Bravo Cucci, debemos discrepar con él, conforme a lo desarrollado sobre la teoría de los sistemas, para lo cual, si bien no negamos la relación que pueda existir entre los elementos del sistema jurídico y los del sistema contable, ello no involucra que las normas de este sistema influyan en lo establecido por aquel. Entiéndase por ello que, si la Constitución y el máximo intérprete de este ha señalado que los tributos se crean, modifican y derogan por ley o en el caso de delegación de facultades por decreto legislativo, debemos cumplir con ello.

Asimismo, no solo se consiste de interpretar las normas jurídicas tributarias, conforme a las definiciones que señalan las normas contables, sino que estas influyen directamente en la base imponible, elemento esencial del tributo, el cual es establecido por un órgano ajeno al Congreso Nacional, agente competente.

V. CONCLUSION

Por tanto, las NIC son normas que pertenecen al sistema contable y son insertadas en estas por un procedimiento previstas en dicho sistema por el agente competente que establece dicho sistema, para relacionarse con los demás elementos del mismo.

El sistema jurídico es el conjunto de normas y mandatos jurídicos que se relación entre sí, las cuales establecen procedimientos para que se creen otras y sobrevida dicho sistema sin cambiar la esencia del mismo.

Las normas jurídicas serán consideradas como tales cuando sean introducidas por un agente competente, el cual deberá seguir el procedimiento previsto en la ley.

En síntesis, las NIC deben ser utilizadas en el ámbito contable, pero cuando se resuelvan conflictos jurídicos es necesario por prevalencia de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica, que estos no se utilicen como normas jurídicas o como fuentes del derecho tributario, ya que el sistema jurídico no le otorga dicha característica.

El Tribunal fiscal contribuye a la incertidumbre jurídica, ya que aplica las NIC como si estas gozaran de ropaje jurídico, apreciándose que dicha aplicación no es uniforme, ya que en algunos casos aplica las NIC para resolver conflictos jurídicos, y cuando se abstiene de utilizarlas recurre a la doctrina jurídica y contable.

En conclusión, las normas jurídicas gozan de características propias del sistema jurídico, el cual se desarrolla bajo el código binario de lícito e ilícito, el mismo que es distinto al del sistema contable, donde el fin es que las empresas puedan registrar adecuadamente sus ingresos y egresos, siendo así que lo podríamos catalogar como ingreso y egreso, pero lo claro es que la calificación que otorgue las normas contables a un hecho no deben incidir en la calificación jurídica.

Por tanto, las NIC inciden de forma negativa en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica, puesto que no han sido introducidas al sistema jurídico, por un agente competente, que para la legislación nacional vendría a ser el Congreso de la República, ni ha seguido el procedimiento previsto en la ley; o, en el supuesto de delegación de facultades el Poder Ejecutivo, para lo cual se deberá analizar los límites que le ha establecido el Parlamento, ya que tampoco se encuentra facultada para otorgar poder amplio al Ejecutivo, de acuerdo al artículo 74º de la Constitución. Siendo así, las NIC se aplican en desmedro del principio de seguridad jurídica, toda vez que no otorga previsibilidad a los efectos jurídicos de las normas jurídicas que regulan la conducta de los sujetos.

VI. RECOMENDACIONES

Sobre la problemática expuesta en el presente trabajo, no pretendemos que el legislador comience a otorgar ropaje jurídico a cada concepto social, puesto que ello significaría un esfuerzo en exceso, colindando con el absurdo; asimismo, hemos anotado que no todas las ramas del derecho se guían por el principio de reserva de ley, como se advierte en la rama del derecho de familia, donde el interés superior del niño prevalece sobre cualquier otro dispositivo o en el derecho laboral donde el principio de primacía de la realidad irradia el ejercicio judicial en esta materia. En ese sentido, existen conceptos básicos que se utilizan y se requieren para dirimir controversias jurídicas, las cuales el legislador debería regular para generar certeza en la actividad jurídica.

Bajo el supuesto que se complique en demasía para el legislador otorgar ropaje jurídico a cada uno de estos conceptos contables con un análisis particular y minucioso, se puede considerar que las NIC que aprueban colectivamente el Consejo Normativo de Contabilidad, pero que una comisión específica del congreso, ya sea la de Constitución u otra, debe tener como función el análisis de estas NIC para que se aprueben en esta Comisión para luego someterlo a voto en el Pleno y de ser necesario pasen a segunda votación, pero con ello se obtendría que los conceptos que intervienen en la base imponible sean aprobados por el agente competente y por el procedimiento previsto en la ley.

En ese sentido, en el derecho positivo se debe tener en cuenta que no se debe confundir las fuentes de este y las fuentes de la ciencia del derecho. Así como tampoco el lenguaje, en el cual se desenvuelve cada uno, siendo que el derecho positivo se establece por lenguaje prescriptivo, mientras que el de la ciencia del derecho por el lenguaje descriptivo. Siendo así que los elementos que forman parte del derecho positivo incide en la realidad, mientras que los de la ciencia del derecho, conforma a lo que se observa en aquel se desarrolla este. En ese sentido, las normas contables pueden ser muy recomendable para su uso contable para grandes empresas, pero no terminan de gozar del poder coercitivo, propio de la norma jurídica.

VII. Referencias

- Andrade, N. & Soto, R. (2009). *Impacto del Plan de Convergencia a Normas Internacionales Información Financiera en Chile: Caso aplicado a la empresa regional Aerovías DAP S.A.* (Tesis de Bachiller inédita, Universidad de Magallanes, Chile). Recuperado de: http://www.umag.cl/biblioteca/tesis/andrade_huentelican_2009.pdf
- Alvarez, M. (2008). *Conceptos Jurídicos Fundamentales*. México DF: Mc Graw Hill.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Ara.
- Barros, J. (2015). *Derecho internacional y derecho tributario*. Lima: Legales.
- Bosh, C. (1999). *La técnica de investigación documental*. (12ª ed.). México D. F.: Trillas.
- Chang, S. (2011). *Estudios de las normas internacionales de información financiera sobre los planes de prestaciones definidas y su impacto en los resultados de las entidades del Estado Peruano*. (Tesis de maestría inédita). Universidad Nacional Mayor de San Marcos: Lima.
- Ciaramelli, F. (2009). *Instituciones y normas*. Madrid: Trotta.
- De Barros, P. et al. (2003). *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.
- De Barros, P. (2011). *Teoría de la Norma Tributaria*. Lima: ARA.
- De Barros, P. et al. (2011). *Derecho Tributario: tópicos contemporáneos*. Lima: Grijley.

De Barros, P. (2012). *Curso de Derecho Tributario*. Lima: Grijley.

De los Ángeles, J. (2015). *Significancia de la Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en los estados financieros de las empresas del sector automotriz del distrito de Trujillo*. (Tesis de Bachiller inédita). Universidad Nacional de Trujillo: Trujillo.
Recuperado de: <http://dspace.unitru.edu.pe/xmlui/bitstream/>

Del Padre, F. (2012). *La prueba en el derecho tributario peruano*. Lima: Grijley.

Eco, U. (2005). *Cómo se hace una tesis*. Barcelona: Gedisa.

Elías, E. (2002). *Derecho societario peruano: la ley general de sociedades del Perú*. Trujillo: Normas legales.

Ferrajoli, L. (2011). *Principio iuris: Teoría del derecho y de la democracia*. Madrid: Trotta.

Ferrer, A. (2016). *Cuentas de Gestión del PCGE concordado con las NIIF*. Lima: Pacífico editores.

García, C. et al. (2008). *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Buenos Aires: Marcia Pons.

García, E. (2005). *Las Normas Internacionales de contabilidad su aplicación en el medio guatemalteco y sus diferencias con el sistema legal tributario*. (Tesis de Bachiller inédita, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala).
Recuperado de: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_2209.pdf

Goldschmidt, W. (1978). *Introducción filosófica al Derecho*. (6ª ed.) Buenos Aires: LexisNexis.

Gomes, F. (2015). *Derecho Tributario. Derecho Tributario y el Tributo*. Lima: Legales.

Guerra, L. (2014). *Fuentes del Derecho Tributario*. (Tesis de Bachiller inédita, Universidad Rafael Landívar). Recuperado de: <http://biblio3.url.edu.gt/Tesario/20>

Guibourg, R. (1987). *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Astrea

Gutiérrez, W. et al (2013). *La Constitución comentada*. (2.^a ed.). Lima: Gaceta Jurídica.

Hernández, R; Fernández, C & Baptista, L. (2010). *Metodología de la Investigación*. (5^a ed.) México: Mc Graw Hill.

Hernández, R. et al. (2013) *Metodología de la investigación: para bachillerato*. México D.F.: Mc Graw Hill.

Hernández, R. et al. (2014). *Metodología de la investigación*. (6^a ed.) México D.F.: Mc Graw Hill.

Kelsen, H. (2005). *Teoría Pura del Derecho*. (4^a ed.) Buenos Aires: Eudeba.

Kzam, C. (2014). *La norma de amnistía en el derecho tributario*. Lima: Grijley.

Lara, E. (2014). *Fundamentos de investigación: un enfoque por competencias*. (2^a ed.) México: Alfaomega.

Lins, J. (2012). *Fundamentos de la Norma Tributaria*. Lima: Jurista.

Lerma, H. (2011). *Metodología de la investigación: propuesta, anteproyecto y proyecto*. (4^a ed.) Bogotá: Ecoe ediciones.

Mallo, C. & Pullido, A. (2008). *Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF)*. (2^a ed.) Madrid: Thomson.

- Maynez, E. (1999). *Introducción al estudio del derecho*. 50ª ed. Ciudad de México: Porrúa.
- Mejía, E. (2005). *Metodología de la Investigación Científica*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Monroy, M. (2010). *Introducción al Derecho*. (15ª ed.). Bogota: Temis.
- Moysés, T. (2012). *Fuentes del Derecho Tributario*. Lima: Jurista.
- Namakforoosh, M. (2005). *Metodología de la investigación*. (2ª ed.). México: Limusa.
- Nino, C. (2012). *Introducción al análisis del Derecho*. (2ª ed). Buenos Aires: Astrea.
- Ñaupas, H et al. (2014). *Metodología de la Investigación: Cuantitativa – Cualitativa y redacción de la tesis*. (4ª ed.). Bogotá: Ediciones de la U.
- Paredes, C. & Ayala, P. (2009). *Normas Internacionales de Contabilidad – Normas Internacionales de Información Financiera: Interpretaciones SIC's y CINIIF's*. Lima: Pacífico.
- Pérez, J. & González, E. (1983). *Curso de Derecho Tributario*. (3ª ed.). Madrid: Derecho Reunidas.
- Pino, R. (2007). *Metodología de la Investigación*. Lima: San Marcos.
- Pulido, A. (2014). *Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF)*. Madrid: Garceta.
- Ramos, D. (2009). *El Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala*. (Tesis de Bachiller inédita, Universidad de San Carlos de Guatemala). Recuperado de: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_80

Rivas, L. *La delegación legislativa en materia tributaria ¿una violación al principio de legalidad tributaria o un mecanismo complementario para la aplicación del tributo?* (Tesis de Maestría inédita, Universidad Católica Andrés Bello, Venezuela). Recuperado de:

<http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAR6600.pdf>

Robles, C. et al. (2014). *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*. (3.^a ed.). Lima: Pacífico.

Robles, F. (2014). *Aplicación de la NIC 27 Presentación de Estados Financieros consolidados y separados y su incidencia en la toma de decisiones gerenciales de las empresas del sector automotriz del distrito de Trujillo*. (Tesis de Bachiller inédita). Universidad Nacional de Trujillo: Trujillo. Recuperado de: <http://dspace.unitru.edu.pe/xmlui/bitstream/handle/1234567>

Ross, A. (1997). *Sobre el Derecho y la Justicia*. 2^a ed. Buenos Aires: Eudebo.

Teubner, G. (2005). *El derecho como sistema autopoietico de la sociedad global*. Lima: Ara.

Thomson Reuters. (2014). *II Foro de Tributación y Contabilidad: Precios de Transferencia y NIIF*. Lima: ECB ediciones. Torres, U. *Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia*. (Tesis de Maestría inédita, Universidad del Rosario, Colombia). Recuperado de: <https://es.scribd.com/doc/51430889/Tesis-de-Grado-Derecho-Tributario>

Urquiza, D. (2009). *La delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos*. (Tesis de Maestría inédita, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador). Recuperado de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/6B9522538E3F4E5405257E4300629C27/\\$FILE/T825-MDE.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/6B9522538E3F4E5405257E4300629C27/$FILE/T825-MDE.pdf)

Valdivida, C. et al. (2004). *Normas Internacionales de Contabilidad: NICs e Interpretaciones SICs*. Lima: Pacífico.

Vásquez, N. & Díaz, M. (2013). *Normas Internaciones de Información Financiera (NIIF – IFRS)*. Barcelona: Profit.

Von Oertzen, C. (2011). *Teoría y crítica de la incidencia jurídica*. Lima: ARA.

Zavaleta, M. et al. (2011). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: San Martín de Porres.

ANEXOS

Anexo 1

Matriz de consistencia

Las Normas Internacionales Contables y las Fuentes del Derecho Tributario

Autor: Israel Luis Antonio Sánchez Cerna

TÍTULO DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN	Las NIC en relación con los principios de reserva de ley y seguridad jurídica
PROBLEMA	¿Cómo incide la aplicación de las NIC en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica?
SUPUESTO JURÍDICO	La aplicación de las NIC incide de forma negativa en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.
OBJETIVO GENERAL	Identificar la incidencia de la aplicación de las NIC en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	<ul style="list-style-type: none"> - Hallar la incidencia de la aplicación de las NIC en el principio de reserva de ley. - Determinar la incidencia de la aplicación de las NIC en el principio de seguridad jurídica.
DISEÑO DEL ESTUDIO	<ul style="list-style-type: none"> - Teoría fundamentada - Bibliográfico
POBLACIÓN Y MUESTRA	<p>Población: 24</p> <p>Muestra: 6</p>
CATEGORIAS	NIC, principio de reserva de ley y principio de seguridad jurídica.

Anexo 2
Instrumento

N° _____

**GUIA DE ENTREVISTA PARA ESPECIALISTAS EN DERECHO
TRIBUTARIO**

TÍTULO: Las NIC en relación con los principios de reserva de ley y seguridad jurídica

ENTREVISTADO:

FECHA: ____ / ____ / ____

INDICACIONES: El presente instrumento forma parte de una investigación jurídica. Se le ruega contestar de forma objetiva. Recuerde que no hay respuestas correctas o incorrectas, su opinión es lo que importa.

OBJETIVO GENERAL: Identificar la incidencia de la aplicación de las NIC en los principios de reserva de ley y seguridad jurídica

1. ¿De qué forma se relaciona el sistema jurídico con los otros sistemas de la sociedad?

2. ¿Qué relevancia tienen las NIC en el derecho tributario peruano?

3. ¿Cómo intervienen los principios jurídicos en el sistema jurídico peruano?

OBJETIVO ESPECIFICO¹: Hallar la incidencia de la aplicación de las NIC en el principio de reserva de ley

4. ¿Cómo se desarrolla el principio de reserva de ley en el derecho tributario peruano?

5. ¿Cómo se relacionan las NIC con el principio de reserva de ley en el Perú?

6. ¿De qué forma ingresan las NIC en el derecho tributario peruano?

OBJETIVO ESPECIFICO²: Determinar la incidencia de la aplicación de las NIC en el principio de seguridad jurídica

7. ¿Cómo se desarrolla el principio de seguridad jurídica en el derecho tributario peruano?

8. ¿Cómo se relacionan las NIC con el principio de seguridad jurídica en el Perú?

9. ¿Cuál es el grado de previsibilidad que otorgan las NIC en el derecho tributario peruano?

Firma de entrevistado



UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO

FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

Declaratoria de Autenticidad del Asesor

Yo, LA TORRE GUERRERO, ANGEL FERNANDO, docente de la FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES de la escuela profesional de DERECHO de la UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO SAC - LIMA NORTE, asesor de Tesis titulada: "LAS NIC EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y SEGURIDAD JURÍDICA", cuyo autor es SÁNCHEZ CERNA, ISRAEL LUIS ANTONIO, constato que la investigación cumple con el índice de similitud establecido de 22%, y verificable en el reporte de originalidad del programa Turnitin, el cual ha sido realizado sin filtros, ni exclusiones.

He revisado dicho reporte y concluyo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio. A mi leal saber y entender la Tesis cumple con todas las normas para el uso de citas y referencias establecidas por la Universidad César Vallejo.

En tal sentido, asumo la responsabilidad que corresponda ante cualquier falsedad, ocultamiento u omisión tanto de los documentos como de información aportada, por lo cual me someto a lo dispuesto en las normas académicas vigentes de la Universidad César Vallejo.

LIMA, 09 de mayo del 2023

Apellidos y Nombres del Asesor:	Firma
LA TORRE GUERRERO, ANGEL FERNANDO DNI: 09961844 ORCID 0000-0002-2147-2205	Firmado electronicamente por AFLATORREG, el día 09 de mayo del 2023