

CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 39

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C

Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores



BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA DEL DEVENGADO EN EL IMPUESTO A LA RENTA¹

Luis Alberto Durán Rojo
Marco Mejía Acosta

El término «devengado» es un concepto del derecho tributario que aparece expresamente en diversas normas tributarias, y como tal debe ser interpretado jurídicamente en el régimen del Impuesto a la Renta y no dejar que se redefinan sus alcances, exclusivamente, con las definiciones contables que, en plena armonización, están cambiando vertiginosamente y con incertidumbre por el modelo que sigue a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En esa perspectiva, los estándares contables podrían ser tomados en cuenta por el legislador tributario para incorporar sus directrices como normas jurídicas, o por los usuarios de las normas al momento de interpretarlas, siempre que el ordenamiento jurídico lo admita como válido. El artículo sostiene que el devengado no es un concepto contable, y ante la vaguedad del término legal, lo que corresponde es efectuar un análisis en el plano de la interpretación en concreto como informa la teoría de la interpretación jurídica contemporánea.

Palabras clave: Impuesto a la Renta, devengado, interpretación tributaria.

1. EL DEVENGADO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA

De la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (TF) y de la doctrina de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) puede corroborarse claramente que dichos organismos estatales han desarrollado significativamente los alcances del devengado en torno a un tributo específico, como es el impuesto

¹ El presente trabajo está basado en una parte actualizada de la comunicación técnica preparada por los autores para las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra (Bolivia).

a la renta (en adelante IR), con un notorio contenido contable y en el marco de la imputación a un periodo determinado de las rentas y gastos relativos a los contribuyentes domiciliados generadores de rentas empresariales (en adelante IRE). Bajo esta acepción, los ingresos y gastos han devengado en un ejercicio gravable para los fines consiguientes de la determinación del IRE.

En ese sentido, debe relevarse que en la Resolución del Tribunal Fiscal 8337-4-2007 se señaló que el «principio del devengado» se restringe a la imputación de los ingresos gravables al IR y no es de aplicación para el impuesto general a las ventas (en adelante IGV), donde la obligación tributaria se origina de conformidad con las reglas establecidas por el artículo 4° de la Ley del IGV. A su vez, en la RTF 3304-5-2003 se concluyó que no resultaba válido registrar notas de crédito de acuerdo con el principio de lo devengado, ya que este es un criterio que rige el reconocimiento de ingresos para ciertas rentas en el caso del IR pero no en el caso del IGV.

Empero, es bueno precisar que en el Perú el término «devengo» es usado en algunas otras normas tributarias distintas al régimen del IRE.

Efectivamente, en el artículo 6° del Código Tributario peruano (en adelante CT), que regula la prelación de deudas tributarias, se usa la palabra devengo para señalarse que dichas deudas no gozan del privilegio cuando se trate de aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, las aportaciones impagas al Seguro Social de Salud - ESSALUD, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran «devengarse»².

El CT también menciona el término devengo hasta en cuatro oportunidades:

- Conforme al artículo 33° del CT, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos establecidos «devengará» un interés moratorio.
- El artículo 34° del CT señala que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, siendo que a partir de ese momento, los intereses «devengados» constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.
- En el artículo 40° del CT, se considerará como deuda tributaria materia de la compensación a determinados intereses «devengados».
- En el artículo 170° del CT, sobre la improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones, se establece que los intereses que no procede aplicar son

² Código Tributario. Decreto legislativo 816, del 21 de abril de 1996. Su Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, el 22 de junio de 2013.

aquellos «devengados» desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano.

Luego, tenemos el caso de la determinación de la base imponible del IGV respecto de «intereses devengados» por el precio no pagado a que se refiere el artículo 14° de la LIGV³. Sobre dicha norma, en la RTF 1770-1-2005 se dijo que cuando la LIGV hace referencia a «intereses devengados» por el precio no pagado, utiliza el término «devengados» como sinónimo de «originados».

Respecto a la figura de la transferencia de créditos se señala en el artículo 75° de la LIGV que son ingresos del adquirente o del factor gravados con el IGV, los «intereses devengados» a partir de la transferencia del crédito que no hubieran sido facturados e incluidos previamente en dicha transferencia. Lo mismo puede confirmarse a nivel reglamentario sobre la transferencia de créditos y el régimen de transferencias fiduciarias en el mismo régimen.

Curiosamente, hay otros casos en los que el TF y la SUNAT se han referido al devengado en relación con el IGV.

En la RTF 3361-1-2006 se señaló que la propia naturaleza de los intereses compensatorios implica que para que se «devenguen» debe existir un acuerdo por el que una parte entrega a otra un bien o una suma de dinero por cierto tiempo. Luego, sobre arrendamiento financiero, en la RTF 6163-2-2003 se interpretó que la LIGV no exige que los servicios se «devenguen» para que estos sean cobrados, sin embargo, sí tiene que existir la posibilidad que se presten, de lo contrario, su cobro se hace imposible.

La SUNAT, en la Carta 225-2006-SUNAT/200000, indicó que para establecer si los intereses que se «devengan» por pago extemporáneo, según la fecha del contrato, son intereses moratorios inafectos al IGV o intereses compensatorios gravados, debe analizarse en cada caso concreto, para lo cual se tendrá en cuenta, entre otros aspectos, lo señalado en el contrato y en la normatividad sobre la materia.

Ahora bien, respecto al impuesto selectivo al consumo (ISC), que es otro tributo que grava el consumo en el Perú, podemos citar la RTF 11628-4-2007, donde se dijo que los pagos a cuenta semanales del ISC (que existieron hasta el 31 de diciembre de 2008) constituían una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria original y sustantiva que se «devenga» al final del periodo denominado como pago de regularización.

³ Ley del IGV e ISC. Decreto legislativo 821, del 23 de abril de 1996. Su Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo 55-99-EF el 15 de abril de 1999.

2. EL DEVENGADO EN EL IMPUESTO A LA RENTA: CONCEPTOS GENERALES Y PARTICULARES

La anualidad fiscal (periodo de enero a diciembre) del IRE está definida en el artículo 57° de la Ley del IR (en adelante «LIR»)⁴. El ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo imputarse al mismo las respectivas rentas, siendo que las rentas de tercera categoría (léase rentas empresariales) se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Añade dicha disposición que la misma regla será utilizada para la imputación de gastos.

Cabe señalar que no existe norma reglamentaria alguna que haya desarrollado lo señalado por el citado dispositivo.

La jurisprudencia del TF ha informado que la generación de rentas en toda empresa en marcha es un hecho constante (RTF 9518-2-2004), pero para efecto del IR las rentas obtenidas deben ser medidas en un periodo o ejercicio determinado.

En el IR, deberá entenderse un período en los términos del artículo 57° de la LIR (RTF 5349-3-2005), salvo cuando expresamente alguna norma señale otro periodo especial.

Después de una larga discusión, se ha señalado que el artículo 57° de la LIR no condiciona como requisito adicional el registro contable de las operaciones para su imputación a un determinado período (RTF 6710-2-2015), es decir, de dicha norma no se deduce una exigencia formal adicional. Este criterio es trascendental en tanto se entiende que la anotación o registro contable no es un requisito que se desprenda de la ley respecto al devengado.

SUNAT ha tomado similar posición en el Informe 4-2017-SUNAT/5D0000, de fecha 20 de enero de 2017, cuando concluye que para efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría no es exigible que los gastos devengados en el ejercicio deban encontrarse contabilizados en este para reconocer su deducción en la declaración jurada anual del IR, salvo los casos en que así se haya dispuesto en la normativa de dicho impuesto.

Ahora bien, es importante advertir la referencia al devengo o devengado a lo largo de las normas que integran el régimen del IR. La naturaleza de este tributo justifica la incorporación de reglas específicas de devengamientos de rentas e ingresos. En esa medida, se podrá verificar que no estamos ante un término que tenga un único sentido.

⁴ Ley del Impuesto a la Renta Decreto Legislativo 774, del 31 de diciembre de 1993. Su Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF, del 8 de diciembre de 2004.

Podemos afirmar que el devengo es un concepto general en el IR y, a la vez, un concepto particular para diversas transacciones y situaciones impositivas de este mismo tributo que el legislador tributario ha establecido expresamente.

Por tanto, la relación entre el concepto general de devengado y los conceptos particulares de devengo podrían ser aclarados con los métodos para solucionar las antinomias entre normas jurídicas, apelando a los criterios de especialidad y sucesión en el tiempo, entre otros.

No participamos de la afirmación que considera que en la LIR existe un vacío insalvable sobre lo que debemos entender por devengo o devengado. La definición de devengado puede y debe ser obtenida de las expresiones que integran las normas tributarias en el régimen normativo del IR y del Derecho en su conjunto, sin perjuicio de que pueda ensayarse una noción general en el ordenamiento jurídico impositivo como una categoría del aspecto temporal del IR.

Sin lugar a discusión, es claro que el régimen normativo del IR no ha renunciado o abdicado al auxilio de los estándares contables de las NIIF para llenar de contenido a todas las diferentes nociones de devengo. No hay fundamento jurídico para ello.

Dicho esto respecto al devengo como concepto general, reiteremos que la anualidad fiscal basada en el devengo está contemplada en el artículo 57° de la LIR cuando establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se «devenguen». Y la misma regla será utilizada para la imputación de los gastos. Esta doble consideración, en ingresos y gastos, expresa un concepto general de devengo en el IRE por su alcance amplio sin especificaciones de algún tipo.

3. LA INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA Y EL APORTE DE LOS ESTÁNDARES CONTABLES

En este análisis del devengado en el régimen normativo del IRE, llegamos a evaluar inevitablemente si los estándares contables pueden ser usados para interpretar las normas tributarias. Esto nos lleva ahora a hacer algunos comentarios adicionales.

Existen vasos comunicantes entre el derecho tributario y la contabilidad en general, pero surge un problema cuando estas relaciones son tratadas asumiendo pre-conceptos o coincidencias textuales, lo cual provoca la amplificación de la confusión al aplicar las normas tributarias que no siempre son claras, ya que son enunciados del lenguaje técnico-jurídico.

Al hilo de lo que venimos comentando, y en un plano más general, debe advertirse que no han sido pocas las veces en que los intérpretes de la norma tributaria han recurrido a los estándares contables buscando eficientes diccionarios técnicos para recoger algún significado sobre un término dudoso (Durán Rojo & Mejía Acosta, 2011, pp. 50-55).

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

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

Nos preguntamos, ¿cuál es el fundamento para esta remisión a criterios contables, si acaso estos estuvieran plenamente identificados?

Lo mismo ocurrió sobre la definición de ingresos, al afirmarse que «toda vez que la normativa del Impuesto a la Renta no tiene una definición de “ingresos”, utilizaremos la definición establecida en las normas contables sobre dicho término».

Es evidente el salto interpretativo que no tiene respaldo alguno en una adecuada argumentación fundada en el derecho.

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

Este razonamiento, equivocado a todas luces, no es solo sobre devengado e ingresos. En efecto, el mismo cariz se ha expandido frente a otros términos no definidos expresamente en la norma tributaria, como es el caso de gasto, patrimonio, mejora (hoy costo posterior), activo, intangible, etcétera.

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

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

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

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

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

Ya no estamos ante un término contable o solamente contable, para ser precisos. Es un término dentro del derecho, el derecho tributario.

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

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

Entender a los estándares contables en el universo NIIF del dinámico IASB como definidores y así productores de normas tributarias equivaldría a calificarlos como una súper fuente del derecho, con el agravante de lesionar cuanto menos los principios de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica.

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

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

Podemos concluir, desde esa perspectiva, que existe la necesidad de que se revise la costumbre de usar los estándares contables para llenar de contenido jurídico a un término (palabra que integra la norma tributaria) sin que previamente se haya realizado una rigurosa interpretación jurídica del mismo.

Este razonamiento que promovemos está ampliamente respaldado con la máxima dimensión argumentativa que el derecho contemporáneo ha inundado en las relaciones jurídicas en aplicación de los métodos y técnicas que ha traído el nuevo paradigma del constitucionalismo contemporáneo (Durán Rojo & Mejía Acosta, 2015, pp. 4-5).

4. EL DEVENGADO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU APLICACIÓN SIGUIENDO LA INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA

En la teoría general del derecho, que ahora es parte de la teoría de la Constitución, se ha discutido intensamente sobre si es necesario que la norma jurídica, para que tenga validez y eficacia plenas, debe definir expresa y claramente los conceptos que son materia de su regulación.

De acuerdo a una de las posturas, que es muy influyente actualmente, resulta imposible definir todos los términos del supuesto normativo y su consecuencia jurídica, de modo que para culminar una adecuada delimitación de los alcances de la norma jurídica, lo que corresponde es interpretarla o realizar un acto de integración según los métodos y técnicas aceptados por el derecho.

Sabemos que el derecho tributario no es ajeno a esta problemática, con el agregado de que la reserva de ley tributaria le da un contenido particular en el sentido de que solo una norma con rango de ley afirmará el principio de autoimposición y su implícito deber de contribuir junto a la capacidad contributiva, que son expresión del principio matriz de justicia tributaria.

En estricto, para definir el término «devengado» en el régimen normativo del IR no debería discutirse su carácter de fuente formal del derecho tributario, que ciertamente no tiene ni debería tenerla, sino reconocer cuándo y cómo correspondería hacer el uso de los métodos de interpretación o de una aplicación supletoria (integración) de normas diferentes a las tributarias.

Esta distinción guarda concordancia con aceptar que el término devengado expresa un concepto en la norma tributaria (general y particular) en el régimen normativo de la LIR, como explicamos en un punto anterior del presente documento. Dicha expresión forma parte de una norma jurídica en el tributo y dicta un mandato para que sea aplicado.

No es momento de recordar todos los fundamentos y teorías de la aplicación adecuada por interpretación o integración de la norma tributaria, sobre los cuales

se ha escrito bastante y que normalmente decanta en posiciones bastante conocidas como polémicas en diferentes países.

En cambio, sí podemos subrayar que el derecho lleva siglos ensayando desde diferentes perspectivas el mejor entendimiento y aplicación de las normas jurídicas, especialmente en el último tiempo, desde las corrientes positivistas hasta las más recientes tendencias del constitucionalismo contemporáneo.

La práctica más reduccionista de abandonar o tergiversar la aplicación de la norma tributaria ha sido sin duda extrapolar y usar las definiciones provenientes de diversas disciplinas técnicas como la economía, la contabilidad o el derecho mismo, incluso por coincidencias terminológicas del pasado que hoy ya no existen. Es el peligro de la homonimia con las disposiciones que contienen normas jurídicas, dado que son finalmente lenguaje jurídico.

Ahora bien, para el régimen normativo del IRE no se han incorporado disposiciones particulares sobre la interpretación o integración de sus normas tributarias. En este último supuesto nos referimos a la aplicación supletoria de otras normas o de principios del derecho en lo no previsto por aquellas.

Sin embargo, sabemos que el CT tiene prevista una cobertura general a la norma tributaria cuando establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario, por lo cual tenemos aquí un marco fundamental para la aplicación del IRE.

Para efectos de este trabajo merece relevarse dos de esas disposiciones del Título Preliminar del Código Tributario. Por un lado, la Norma IX, que establece que en lo no previsto en el CT o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo, y los principios generales del derecho. De otro lado, la Norma III establece que son fuentes del derecho tributario las normas jurídicas, la jurisprudencia, las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria y la doctrina jurídica.

Pues bien, consideramos necesario puntualizar que el hecho de que un término usado por la norma tributaria del IR no esté acompañado de su definición positiva no evidencia necesariamente que estemos ante un déficit insalvable y viciado desde su origen como inconstitucional, toda vez que con una adecuada interpretación e integración jurídica se puede atribuir una definición suficiente y acorde con los cánones constitucionales.

Consideramos que existen sólidos argumentos para resolver la definición del devengado a un caso específico a partir del camino de la interpretación jurídica.

Pensamos que no corresponde la integración o aplicación supletoria de otras normas porque no existe una laguna del término legal (devengado), que por el contrario expresa un concepto general y particular en el IRE y, así visto, tampoco se tiene una previsión clara para completar la regulación en el ordenamiento jurídico.

Bajo este planteamiento se debería descartar la posibilidad de usar supletoriamente los estándares contables (léase NIIF) para definir al devengado como concepto general. Mucho menos para definir al devengado como concepto particular de otras normas tributarias del régimen normativo de la LIR.

Siguiendo esta primera perspectiva, el devengado tendría que ser definido con el concurso de una rigurosa interpretación de la norma tributaria conforme a lo señalado en la Norma VIII del Título Preliminar del CT, no siendo pertinente la Norma IX del mismo cuerpo normativo, ya que esta última se refiere a una aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias.

En la otra tesis, de integración, que consideramos inadecuada pero ha tenido promotores, consideramos que tendría que preferirse el uso supletorio de normas y principios jurídicos, ya que los estándares contables no tienen la naturaleza de normas jurídicas.

El artículo IX del TP del CT establece que si las normas tributarias «no prevén alguna situación», entonces procede la aplicación supletoria de otras distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y, en defecto, los principios del derecho. De acuerdo a este enfoque, el presupuesto para la aplicación supletoria de una norma que no es tributaria es que no se haya previsto alguna situación en la norma tributaria sobre el tema que es materia de interpretación.

Según este último planteamiento, que no compartimos, entendemos que serían fuentes subsidiarias del devengado, en tanto es un término jurídico, en ese orden, las instituciones jurídicas, la doctrina jurídica, otras fuentes interpretativas del derecho y en último caso los estándares contables. En esta ocasión no vemos necesario ahondar en este segundo camino para definir al devengado.

Ahora bien, en el derecho tradicionalmente se usan los métodos de interpretación jurídica de Savigny, el primer gran teórico de la interpretación, como son: gramatical, lógico, histórico y sistemático.

El problema de esta visión clásica sobre métodos (prácticamente ya superada con nuevos métodos y teorías contemporáneas) es que generalmente se usan aislada o excluyentemente, cuando lo correcto sería usarlos integralmente o de modo complementario. Incluso está presente la influyente tesis de la teoría de la interpretación de que la norma no sea el objeto (un dato preconstituido), sino el resultado (el producto) de la interpretación (Tarello, 2013, p. 45).

Por ello, la posibilidad de usar todos los métodos de interpretación del derecho no está exenta de riesgos y tropiezos interpretativos.

El primer y más grave en materia tributaria, sin duda, son las fronteras a la interpretación de un concepto. En respuesta a este problema se ha recordado que «el principio de legalidad, como eje de la relación jurídico tributaria de la tradicional concepción de Hensel, Blumenstein, Giannini, Sáinz de Bujanda y Jarach, impone claros límites a la discrecionalidad del intérprete» (Tarsitano, 2008, p. 853).

Además, como señala Díaz Revorio, en los últimos años el fenómeno de la constitucionalización del derecho tributario ha dado la pauta de argumentar toda decisión jurídica (1997, p. 104).

De otro lado, en algunos casos, al aplicar un método gramatical se ha venido confundiendo interpretación tributaria con fuente del derecho, como ocurrió en la sentencia del TC recaída en el Expediente 6187-2006-PA/TC: «la ley no define lo que se entiende por espectáculos públicos no deportivos, motivo por el cual corresponde acudir a su definición doctrinal, en virtud de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, o al significado que le otorga la lengua española a fin de delimitar la aplicación de la hipótesis de incidencia tributaria».

Desde nuestro punto de vista, ni la doctrina (jurídica o cualquier otra) ni los diccionarios (jurídicos, contables o generales) pueden crear derecho como si encarnaran la función del legislador tributario.

Otro error frecuente, apelando al método histórico, ha sido sobrevalorar la voluntad del legislador. Mucho más grave es cuando se recurre a los documentos explicativos de los decretos legislativos que dictaron alguna norma tributaria, como si fueran la «voluntad del legislador» o como exposiciones de motivos. Hace ya algún tiempo se dijo con claridad que «si en la fórmula vigente no se encuentra una solución de un problema, lo que corresponde hacer no es forzarla para encontrar una supuesta “voluntad” del legislador que cubra las exigencias de los nuevos tiempos, sino modificarla, para adaptarla así a dichas nuevas exigencias» (del Busto, 1991, p. 69).

A fin de definir el término devengado, como concepto general del régimen normativo del IRE, debemos recordar que hay consenso en la teoría del derecho de que el derecho es lenguaje pero no todo lenguaje es derecho, es decir, «las normas jurídicas existen y solo pueden ser expresadas a través del lenguaje, a través de un conjunto de símbolos y palabras ordenadas según determinadas reglas gramaticales que llamamos oraciones (escritas o verbales) mediante las que se expresan o transmiten ciertos contenidos significativos» (Prieto, 2005, p. 41).

Esta idea básica pierde simplicidad cuando debemos enfrentar los problemas del lenguaje en la interpretación tributaria, al atribuir un sentido o más de uno a un enunciado normativo. Felizmente esta problemática tiene abundantes herramientas de solución jurídica, inclusive en varias corrientes de pensamiento en la teoría del derecho.

Por ejemplo, para una teoría, aquí se presenta típicamente el análisis de los enunciados que por su textura han sido teñidos de ambigüedad o vaguedad. El primero se refiere al sentido del término de la norma tributaria, el segundo a los alcances de ese sentido. Se ha dicho que «la vaguedad concierne al significado, y por tanto a la semántica, de los vocablos y de los sintagmas. La ambigüedad, a su vez, puede depender del significado de los vocablos y de los sintagmas (ambigüedad semántica), de la sintaxis de los enunciados (ambigüedad sintáctica), o del contexto en que se usan los enunciados (ambigüedad pragmática)...» (Guastini, 1997, p. 123).

Nos preguntamos, el término devengado en la norma tributaria, ¿es ambiguo o vago?

Creemos que no detenta ambigüedad, ya que todos tenemos la idea de que se refiere a un concepto general sobre el aspecto temporal del IRE, en cambio sí adolece de vaguedad por el déficit positivo de sus propiedades o alcances.

Las ambigüedades del lenguaje legal se plantean y resuelven en el plano de lo que llamamos interpretación en abstracto, y un problema de vaguedad se plantea y se resuelve en el plano de la interpretación en concreto.

Para tal efecto se ha construido la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados (que tiene su raíz en el derecho público en defensa de los derechos de los administrados), que se aplica cuando los conceptos de las normas tributarias deben ser interpretados con una solución a un caso específico.

Finalmente, no debe olvidarse que la interpretación tributaria también se enmarca en el prisma de los valores y principios constitucionales. Por tal motivo, el intérprete jurídico «no se encuentra solo con un texto (creado por una determinada autoridad legislativa) que ha de ser interpretado, sino que ese texto se integra en un todo (en el que conviven —entre otras cosas— muchos otros textos y autoridades, además de fines y valores, actitudes, etc.); y el significado que ha de atribuírsele mediante la interpretación debe ser el significado «según el Derecho» (Linfante, 2002, p. 276).

5. CONCLUSIONES

1. El régimen normativo del IR ha regulado diversos supuestos de devengado a partir de los cuales se pueden identificar un concepto general sin desarrollo positivo (en el artículo 57° de la LIR) y otros conceptos particulares (para IFD, fondos y fideicomisos, etcétera). Los métodos para solucionar antinomias entre normas jurídicas podrían ser aplicables sobre estas dos nociones.
2. Si el devengado no está acompañado de su definición positiva, ello no evidencia necesariamente que estemos ante una laguna legal y viciada de origen como inconstitucional, toda vez que fruto de una adecuada interpretación

jurídica se puede atribuir una definición suficiente y acorde con los cánones constitucionales.

3. Para definir los conceptos de devengado del régimen normativo de la LIR deben ser aplicados los métodos de interpretación jurídica admitidos por el derecho.
4. El concepto general de devengado (recogido en el artículo 57° de la LIR) es un enunciado normativo teñido de vaguedad según la teoría del derecho y debe ser determinado en cada caso concreto en base a su sentido jurídico por aplicación de los métodos de interpretación jurídica.
5. Los conceptos particulares de devengado (para IFD, fondos y fideicomisos, etcétera) son enunciados normativos que deben ser determinados según sus propios alcances y a partir de aplicar los métodos de interpretación jurídica.
6. La noción contable de devengado no puede ser usada como norma supletoria (Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario) ya que no es una norma jurídica y en la LIR no existe una laguna legal del término devengado.

BIBLIOGRAFÍA

- Del Busto Vargas, Jorge (1991). Interpretación de la norma en el Derecho tributario. *Revista del IPDT*, 29.
- Díaz Revorio, Francisco Javier (1997). *Valores superiores e interpretación constitucional*. Madrid: CEC.
- Durán Rojo, Luis & Marco Mejía Acosta (2015). El tributo y el derecho constitucional tributario. En *Suplemento Enfoque Constitucional de Análisis Tributario, AELE*, 2, 4-5.
- Durán Rojo, Luis & Marco Mejía Acosta (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. En *Suplemento Enfoque Contable de Análisis Tributario, AELE*, 1, 50-55.
- Guastini, Ricardo (1997). Problemas de interpretación. *Isonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, 7, 121-131.
- Linfante Vidal, Isabel (2002). *La interpretación jurídica y el paradigma constitucionalista*. Madrid: Civitas.
- Prieto Sanchís, Luis (2005). *Apuntes de Teoría del Derecho*. Madrid: Tecnos.
- Tarello, Giovanni (2013). *La interpretación de la Ley*. Lima: Palestra.
- Tarsitano, Alberto (2008). Teoría de la interpretación tributaria. En *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*. Tomo I. Madrid: Marcial Pons.